

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CÉSAR AUGUSTO MÜLLER

O LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO

CURITIBA

2015

CÉSAR AUGUSTO MULLER

O LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO

Monografia apresentado ao Curso de graduação em Direito, da Universidade Federal do Paraná como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA
2015

TERMO DE APROVAÇÃO

CÉSAR AUGUSTO MÜLLER

O LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. José Roberto Vieira
Orientador – Universidade Federal do Paraná

Prof. Maurício Dalri Timm do Valle
Universidade Federal do Paraná e UNICURITIBA

Prof. Carlos Renato Cunha
Faculdades Catuaí, Londrina, Estado do Paraná.

Curitiba, 07 de novembro de 2015.

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem como objetivo analisar o instituto do lançamento por arbitramento da base de cálculo, delineando um breve panorama de sua natureza jurídica e características, mediante análise da principal doutrina nacional sobre o tema. Parte-se da análise jurídica dos princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva, traçando o perfil deles na ordem jurídica constitucional brasileira. Em seguida, trata-se do Princípio da Praticabilidade, expondo seus fundamentos, de que forma ele se expressa na ordem jurídica brasileira, bem como seus limites, quando em contraposição aos princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva. Chega-se, então, à análise das presunções, passando pelos seus fundamentos, suas espécies e seus limites jurídicos, diante dos princípios inicialmente analisados. Depois, examina-se o tema central da monografia, o lançamento por arbitramento da base de cálculo, com o respectivo cotejo com as matérias anteriormente tratadas, para responder às indagações sobre os fundamentos de sua existência; as hipóteses de seu cabimento; e a natureza jurídica da base de cálculo arbitrada. Por fim, após o percurso por esses pressupostos, apresentam-se suas características essenciais.

Palavras-Chave: Princípio da Igualdade. Princípio da Capacidade Contributiva. Princípio da Praticabilidade. Presunções e seus limites. Lançamento por arbitramento da base de cálculo.

ABSTRACT

This monograph aims to analyze the institution of the assessment by arbitrated basis, outlining a brief overview of its juridical nature and characteristics, through the analysis of the main national literature on the subject. Starting, therefore, with the legal analysis of the principles of Equality and Contribution Ability, tracing their characteristics in the Brazilian constitutional law. Next, the Principle of Practicability tax will be dealt with, revealing its fundamental principles, how it is expressed in the Brazilian law, as well as its limits, when in opposition to the principles of Equality and Contribution Ability. The analysis of the presumptions, their supports, their species and legal limits follow. Next, it examines the central theme of the monograph, related to the assessment by arbitrated basis, comparing it with the matters previously dealt with, to answer the questions about the fundamentals of its existence; the chances of their appropriateness; and the legal status of the arbitrated tax base. Finally, after going through these requirements, their essential characteristics are presented.

Keywords: Principle of Equality. Principle of Contribution Ability. Principle of Practicability. Presumptions and its limits. Assessment by arbitrated basis.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
1.1	JUSTIFICATIVA	9
1.2	DEMARCAÇÃO DO OBJETO	10
2	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS CORRELATOS AO ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO	11
2.1	PRINCÍPIO DA IGUALDADE	11
2.1.1	Introdução	11
2.1.2	Conceito	12
2.1.3	Alcance: Igualdade na Lei e Igualdade perante a Lei	14
2.1.4	Dimensões: Igualdade geral e igualdade particular	15
2.2	PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	18
2.2.1	Conceito	18
2.2.2	Espécies de Capacidade Contributiva	21
2.3	PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE	23
3	PRESUNÇÕES E TÉCNICAS PRESUNTIVAS	27
3.1	CONCEITO E ESPÉCIES	27
3.1.1	Introdução	27
3.1.2	Presunções Simples	30
3.1.3	Presunções Legais Relativas	32
3.1.4	Presunções Legais Absolutas	36
3.1.5	Ficções	39
3.2	LIMITES CONSTITUCIONAIS AO USO DAS PRESUNÇÕES E FICÇÕES ..	42
3.2.1	Presunções simples	42
3.2.2	Presunções legais relativas	43
3.2.3	Presunções Legais Absolutas	45
3.2.4	Ficções	48
4	O ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO	49
4.1	INTRODUÇÃO	49
4.2	O ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO – ARTIGO 148 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	50
4.3	NATUREZA JURÍDICA DA BASE DE CÁLCULO ARBITRADA	54
4.3.1	Considerações Preliminares	54
4.3.2	Natureza Sancionadora da Base de Cálculo Arbitrada	55
4.3.3	Natureza Jurídica Material – Base de Cálculo Alternativa Excepcional e Subsidiária	57

4.3.3.1	Introdução	57
4.3.3.2	A Base de Cálculo dos Tributos Não-Vinculados na Concepção de LUÍS EDUARDO SCHOUERI	58
4.3.3.3	Considerações Críticas.....	59
4.3.3.3.1	A Base de Cálculo e sua Importância na Conformação da Regra- Matriz de Incidência	59
4.3.3.3.2	A Relação de Unicidade entre Base de Cálculo e a Hipótese de Incidência	61
4.3.4	Base de Cálculo Arbitrada como Presunção	63
4.4	PRESSUPOSTOS E LIMITES DE APLICAÇÃO DO LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO	64
4.4.1	Introdução	64
4.4.2	Excepcionalidade	65
4.4.3	Subsidiariedade.....	66
4.4.4	Necessidade de Processo Administrativo Prévio	67
4.4.5	Dever de Motivação da Administração Pública	68
4.4.6	Busca do Resultado mais Próximo Possível da Base de Cálculo Real e Efetiva	69
5	CONCLUSÕES.....	71
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	79

1 INTRODUÇÃO

1.1 JUSTIFICATIVA

Em agosto de 2014, deparamo-nos com um caso concreto, envolvendo o Município de Curitiba/PR, no qual o ente público, durante a averiguação do recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISQN) em relação à uma construção civil, aplicou o chamado “regime especial de fiscalização” ao contribuinte, utilizando-se do lançamento do tributo com uma base de cálculo arbitrada.

Diante dessa situação, procuramos entender o porquê da utilização dessa modalidade de lançamento do tributo, bem como saber quais eram seus requisitos. Após um breve estudo acerca do assunto, identificamos as razões, não-jurídicas, para o lançamento do tributo por arbitramento da base de cálculo, que eram o incremento na arrecadação e a desnecessidade de investigação analítica dos fatos por parte do ente público. Na verdade, o índice utilizado como padrão para o arbitramento da base de cálculo servia como método de comparação: se o contribuinte declarasse que o valor do tributo era inferior ao padrão utilizado no arbitramento, este último, o padrão, prevaleceria.

Saltava aos olhos, assim, que o aumento nas receitas se dava em detrimento das exigências legais para a utilização dessa modalidade de lançamento tributário, inclusive com a violação da regra-matriz de incidência do tributo.

Essa situação vivida com a Administração Fazendária, em que o instituto foi aplicado de forma arbitrária, deu-nos inspiração para destrinchar o lançamento mediante arbitramento, fixando as premissas básicas, fundamentos e limites do instituto do lançamento por arbitramento, tal como estabelecido pela doutrina nacional.

1.2 DEMARCAÇÃO DO OBJETO

Tentaremos, com a presente monografia, explicar os princípios que se ligam de uma forma mais direta ao assunto aqui tratado, densificando-os, a partir da análise da doutrina nacional. Na sequência, a matéria das presunções no Direito Tributário será analisada, trazendo seus fundamentos e contornos principais, especialmente em relação à compatibilização entre presunções e os princípios constitucionais tributários apresentados.

Após esse recorte inicial, será realizada a explicação sobre o lançamento mediante arbitramento da base de cálculo, levando-se em consideração os regimes específicos dos princípios tributários e da lógica das presunções no direito pátrio, com o objetivo de delimitar suas justificativas, hipóteses de cabimento e os seus requisitos.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS CORRELATOS AO ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO

2.1 PRINCÍPIO DA IGUALDADE

2.1.1 Introdução

Considerado um dos valores cruciais das tradições democráticas ocidentais, e por isso encarado por alguns como critério propriamente dito de justiça¹ – um “...*mandado de justiça*”² – e por outros como uma das significações da palavra justiça, o Princípio da Igualdade está positivado na ordem jurídica brasileira desde a Constituição de 1824 até a atual³. É bem verdade, contudo, que o conteúdo jurídico do princípio, nas primeiras constituições, não era respeitado em todas as suas perspectivas; veja-se, por exemplo, o convívio entre o regime de escravidão e o Princípio da Igualdade sob a égide da Constituição de 1824.

Não obstante, atualmente, não só se reconhece a força cogente do Princípio da Igualdade no ordenamento jurídico, como também ele é posto em destaque, na Constituição Federal de 1988, tanto topológica quanto normativamente. Note-se que podemos encontrá-lo em diversas passagens do texto constitucional, estando previsto já no Preâmbulo, ao estabelecer “...*a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade...*”; na abertura do Título II, referente aos Direitos e Garantias Fundamentais, ao estatuir que “*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza...*” (art. 5º, “*caput*”); bem como em diversas outras disposições constitucionais (art. 145, §1º; art. 150, II; art. 170, VII).

Como parece evidente, ao ser desse modo tratado em âmbito constitucional, além de irradiar seus efeitos para todo o sistema jurídico, é plenamente justificável atribuir ao Princípio da Igualdade “...*prevalência axiológica*

¹ Cf. John Rawls, **Uma teoria da justiça**, p. 64 e *et. seq.*; Michael J. Sandel, **Justiça – o que é fazer a coisa certa**, p. 204.

² Andrei Pitten Velloso, **O Princípio da Isonomia Tributária: Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas**, p. 103.

³ José Souto Maior Borges, A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988, **Revista de Direito Tributário**, nº 64, p. 11.

*relativa em nível abstrato...*⁴; considerá-lo como “...a diretriz mais importante do Direito, sobre a qual repousam e encontram fundamento todas as demais”⁵; ou, como prefere JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “...a isonomia, em certo sentido, é a Constituição Federal de 1988. Tudo é um. Todos os princípios e normas se reconduzem ao princípio mais originário, o que está no fundo dos fundamentos da Constituição”⁶.

Feitas essas breves considerações, as quais demonstram a magnitude e importância do preceito isonômico, de modo a garantir-lhe preeminência abstrata em relação a todos os demais princípios constitucionais, passemos, pois, à demarcação de seus contornos.

2.1.2 Conceito

Ao iniciarmos qualquer reflexão acerca do Princípio da Igualdade, é quase imediata a lembrança de sua noção em termos relativos, segundo a qual, nas palavras de RUI BARBOSA, na “*Oração aos moços*”, de 1921, a igualdade consistiria em “...*quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem*”⁷. Em outras palavras, seria o “...*tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na proporção das respectivas desigualdades*”⁸.

A ideia aristotélica, trazida nestes últimos excertos, a despeito de sua significativa contribuição, mostra-se de imediato insuficiente para elucidar as questões que se colocam em jogo quando da efetiva averiguação da observância de determinada norma ao Princípio da Igualdade⁹. Lembrando-se, ainda, que a importância da análise da conformidade das leis com a igualdade decorre,

⁴ Humberto Ávila, **Teoria da igualdade tributária**, p. 153.

⁵ Regina Helena Costa, **Praticabilidade e Justiça tributária. Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**, p. 113.

⁶ **A isonomia...**, *op. cit.*, p. 14.

⁷ **Oração aos moços**, p. 26. Disponível em: http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf, acesso em: 27 jul. 2015.

⁸ José Roberto Vieira, O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade!, *in*: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a Jurisprudência do STF e do STJ**, p. 177.

⁹ *Idem*; Celso Antônio Bandeira de Mello, **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, p. 10.

sobretudo, da função precípua da criação de normas jurídicas, que, na busca de determinado fim, discriminam situações, atribuindo-lhes regimes jurídicos diferenciados¹⁰.

Em razão da “...*indisfarçável insuficiência...*” acima apontada¹¹; e partindo do pressuposto de que, aprioristicamente, nenhum critério discriminatório possa ser taxado como violador da igualdade¹²; CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO traz a resposta à questão fundamental: “...*quais os limites que adversam este exercício normal, inerente à função legal de discriminar?*”¹³.

De acordo com o autor, as discriminações legais, para que sejam admitidas, deverão, obrigatoriamente, passar pela análise de três condicionantes. A saber: a) o fator de desigualação escolhido como medida de comparação entre os sujeitos; b) a correlação lógica entre o fator de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; e c) a consonância dessa correlação lógica com os valores e finalidades constitucionais. O exame positivo de tais requisitos indicaria a compatibilidade da discriminação com o preceito igualitário¹⁴.

Esmiuçando o princípio da igualdade, HUMBERTO ÁVILA também arrola esses mesmos elementos como base da análise da conformidade ou da desconformidade entre a norma jurídica e a isonomia. À exceção da segunda condição, que, em vez de correlação lógica entre o fator de discriminação (medida de comparação) e a disparidade no tratamento jurídico, o autor aponta para “...*a relação existente entre a medida de comparação e a finalidade que justifica a sua utilização*”¹⁵.

Outrossim, o autor sustenta que todos esses elementos são interconexos, de modo que a medida de comparação não só deve guardar pertinência lógica com a finalidade da utilização da discriminação, como também seu elemento indicativo deverá ser o mais adequado, o que melhor atenda a essa finalidade. Deve existir, portanto, “...*uma relação fundada e conjugada de pertinência com a finalidade e a medida de comparação*”¹⁶.

¹⁰ H. Ávila, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 40.

¹¹ J. R. Vieira, **O IRPF...**, *op. cit.*, p. 177.

¹² C. A. Bandeira de Mello, **O conteúdo...**, *op. cit.*, p. 15.

¹³ *Ibidem*, p. 13.

¹⁴ *Ibidem*, p. 21.

¹⁵ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 47.

¹⁶ *Ibidem*, p. 64.

2.1.3 Alcance: Igualdade na Lei e Igualdade perante a Lei

Uma leitura apressada do artigo 5º da Constituição da República poderia levar o intérprete à seguinte conclusão: o princípio da igualdade limita-se à aplicação uniforme da lei, de modo que todos sejam tratados de maneira igual perante a lei, inviabilizando perseguições ou favorecimentos escusos. Contudo, na crítica inaugurada na doutrina nacional por FRANCISCO CAMPOS, essa interpretação meramente literal estaria muito aquém do real alcance do princípio¹⁷.

Nesse sentido, a igualdade não se trata apenas de igualdade perante a lei, mas igualdade também na própria lei. É evidente que o legislador não poderia, – e não pode –, consagrar desigualdades que sejam absolutamente injustificadas. Vale dizer, o Princípio da Igualdade é preceito fundamental, que se volta tanto ao aplicador da norma quanto ao próprio legislador¹⁸. As palavras de JOSÉ CASALTA NABAIS, em que pese se referirem à Constituição portuguesa, são plenamente aplicáveis à nossa realidade:

...princípio geral da igualdade, um princípio estruturante do nosso sistema constitucional global, que traduz não apenas uma igualdade formal - uma igualdade perante a lei, que obriga apenas os “servos” da lei (“máxime”, a administração e a jurisdição) e não o “senhor” da lei (o legislador), mas também e sobretudo uma igualdade “material” – uma igualdade “da” lei, que obriga, em diversos termos, também o legislador¹⁹.

Não basta, portanto, que a lei seja aplicada de maneira uniforme a todos. É imprescindível que o conteúdo da lei não seja em si mesmo desigual, pois, como afirma HUMBERTO ÁVILA, “...uma lei arbitrária também pode ser aplicada de modo uniforme”²⁰.

¹⁷ De acordo com o autor, “Se o princípio deve reger apenas a aplicação da lei, é claro que ao legislador ficaria devassada a imensidade de um arbítrio sem fronteiras... Não tem nenhum sentido, portanto, a afirmação de que o princípio de igualdade se destina tão-somente a reger a aplicação da lei, não se entendendo com legislador o mandamento de observar, êle mesmo, ao elaborar e editar a lei, o princípio de que aos iguais deverá dispensar igual tratamento” (sic). – **Direito Constitucional**, V. II, p. 17-18.

¹⁸ Cf. Regina Helena Costa, **Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 39; C. A. Bandeira de Mello, **O conteúdo...**, *op. cit.*, p. 9.

¹⁹ **O dever fundamental de pagar impostos**, p. 435.

²⁰ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 78.

2.1.4 Dimensões: Igualdade geral e igualdade particular

Para encerrar a problemática do Princípio da Igualdade, não poderia ser deixada de lado uma segunda classificação proposta por HUMBERTO ÁVILA, que coloca em polos opostos duas dimensões da Isonomia. São elas: a igualdade particularista e a igualdade generalista.

A primeira delas, a igualdade particularista, tomaria como critério de justiça da lei a consideração de todas as nuances de cada indivíduo sujeito à aplicação da norma jurídica, “...cada indivíduo é tratado conforme demandam as suas características individuais e as propriedades particulares de seu caso”²¹.

A segunda dimensão, a igualdade generalista, consubstanciada mais na necessidade de padronização das normas jurídicas para redução de incertezas, está ligada a uma concepção de justiça geral, isto é, desconsideram-se as características individuais para se adotar um padrão normalmente verificado, um critério médio. Nas palavras de HUMBERTO ÁVILA:

...concepção generalista de justiça: justa é a decisão que leva em conta as características médias dos destinatários; e equânime é a decisão que considera diferenças selecionadas pelo legislador como relevantes, desprezando outras distinções²².

Essa dicotomia das dimensões do Princípio da Igualdade acaba por revelar o seguinte questionamento: para não se ultrapassar “...a barreira insuperável ditada pelo princípio da igualdade”, a norma jurídica deve sopesar todos os atributos daqueles sujeitos à sua incidência ou seria suficiente a utilização de predicados “normalmente” presentes na maioria dos casos²³ ?

A indagação acima formulada ganha maior relevância sobretudo no âmbito das normas jurídicas tributárias, isso porque é comum a escolha pelo legislador de técnicas padronizantes e simplificadoras, em função do Princípio da Praticabilidade, que será adiante explicado, mediante a determinação de padrões médios, que ocorrem na maioria dos casos, desconsiderando a integralidade das idiossincrasias dos sujeitos. É o que ocorre, por exemplo, na utilização de plantas

²¹ Teoria..., op. cit., p. 83.

²² Ibidem, p. 85.

²³ C. A. Bandeira de Mello, O conteúdo..., op. cit., p. 15.

fiscais de valores, da substituição tributária prevista no artigo 150, §7º, da Constituição Federal, de regimes especiais de tributação, entre outros. Logo, a pergunta mantém-se: é possível o legislador utilizar esse tipo de mecanismo para a criação de obrigações tributárias, dando tratamento igual a sujeitos que, na realidade da vida, possam ser diferentes ou terem praticado condutas que não se assemelham ?

Com poderosas razões, HUMBERTO ÁVILA apresenta uma solução de compromisso a essa difícil indagação. Segundo o autor, a ordem jurídica brasileira adota o modelo moderado de igualdade particular procedimentalizada, que se resumiria nos seguintes termos:

...o contribuinte deve ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, isto é, de acordo com as características particulares que dizem respeito a ele (capacidade contributiva) e ao seu caso (dimensão real do fato); isso, porém, poderá deixar de ser feito se, por ser impossível ou extremamente onerosa a fiscalização dos tributos, as particularidades dos contribuintes e dos casos não puderem ser verificadas, porque sua consideração causaria – pela falta de previsão, controle, coordenação, modicidade e conhecimento – mais generalização do que individualização; nessa hipótese, no entanto, o modelo particularista não é abandonado, mas permanece como contraponto para a generalização²⁴.

Quer dizer, no direito brasileiro há a preponderância da igualdade “particularista”, garantindo aos indivíduos que todas as suas peculiaridades sejam levadas em consideração quando da incidência normativa. As justificativas dessa conclusão inicial, que apresenta o autor, podem ser encontradas no próprio Texto Constitucional, ao consignar a obrigatoriedade da observância do Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, §1º); ao garantir a imediata restituição das quantias pagas a maior, nas hipóteses de substituição tributária (art. 150, §7º); e ao preestabelecer os aspectos materiais da hipótese de incidência referentes à competência de cada um dos entes federados, no sentido de que, ao fazê-lo, a Constituição adota o entendimento de que somente quando da real ocorrência dos fatos descritos na hipótese de incidência é que surgiria a obrigação tributária²⁵.

Não obstante, a preponderância da igualdade particularizada não significa a exclusão imediata, pelo nosso ordenamento jurídico, da igualdade generalista. Como já dito, excepciona-se a regra quando da existência de situações em que a

²⁴ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 89.

²⁵ *Ibidem*, 90-92.

observância de todas as particularidades fosse prejudicial ao próprio indivíduo, trazendo mais generalização do que individualização. Isso é, em situações excepcionais, em que for “...*impossível ou extremamente onerosa a fiscalização dos tributos, as particularidades dos contribuintes e dos casos não puderem ser verificadas*”, a utilização de métodos padronizantes e de simplificação estará autorizada²⁶.

Logo, a generalização por meio da praticabilidade, em vez de contradizer o Princípio da Igualdade, serve precisamente de instrumento para sua realização, ao menos no que diz respeito à igualdade generalista. Nessas hipóteses de adoção de normas jurídicas que se utilizam de padrões tributários, portanto, ainda que ocorra certa perda em justiça individual, “...*opta-se pela efetivação da igualdade geral mediante a consideração de elementos presumidamente presentes na maior parte dos casos concretos*”²⁷.

Contudo, ainda assim não há a desconsideração completa das características próprias do sujeito. Mesmo com uma tributação padronizada, “...*não se abandona a realização do princípio da igualdade (medido por considerações de justiça individual), ao passo que ele continua servindo de critério de padronização*”²⁸.

Segundo HUMBERTO ÁVILA, a igualdade individual não é desconsiderada, pois haveria um dever de vinculação com a realidade em dois momentos: no primeiro, o legislador deveria tomar em conta a correspondência efetiva entre o padrão adotado e a média da maioria dos casos, com a análise de um considerável suporte empírico²⁹; no segundo, seria necessária a vinculação posterior do padrão, no sentido de que, ao contribuinte, seja garantido o direito de apontar eventuais discrepâncias entre o padrão e o efetivo fato ocorrido:

A dimensão real do fato funciona como critério de verificação da consistência do padrão e de sua aplicabilidade: a consistência do padrão, porque se houver discrepância entre o seu valor e o efetivo do fato ocorrido em muitos casos, não meramente marginais, o próprio padrão pode ser questionado por não mais corresponder à média dos casos; a aplicabilidade do padrão, porque mesmo que o padrão seja consistente para a maior parte dos casos e, em razão disso, o próprio padrão deva ser mantido como regra

²⁶ H. Ávila, **Teoria...**, op. cit., p. 89.

²⁷ *Ibidem*, p. 93.

²⁸ *Idem*.

²⁹ De nossa parte, acrescentamos a exigência de que o padrão deverá levar em consideração apenas dados que guardem uma relação de pertinência com a hipótese de incidência do respectivo tributo, sob pena de desnaturação deste último – Item 4.3.3.3.2, p. 58-59.

geral, se a discrepância for excessiva para determinado contribuinte, sua aplicabilidade individual pode ser objeto de superação³⁰.

Portanto, a realização desse tipo de controle garantiria a proteção do Princípio da Igualdade particularista, cuja preeminência é indiscutível na ordem jurídica constitucional brasileira.

2.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.2.1 Conceito

Como dito acima, o preceito igualitário é propriamente uma expressão da justiça³¹; e está no cerne do sistema axiológico constitucional³²; impondo que todas as normas jurídicas o observem ao cumprir a função que lhe é “...inerente...” de discriminar situações³³. Obviamente, as normas jurídicas tributárias não escapam dessa realidade.

É justamente nesse contexto que se apresenta o Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, como “...*inegável corolário do Princípio da Igualdade*”³⁴; “...*expressão específica do princípio da igualdade para o domínio dos impostos*”³⁵; “...*subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral, que é o da igualdade*”³⁶; “...*concretização setorial específica do princípio da igualdade*”³⁷; “...*intimamente ligado ao princípio da igualdade*”³⁸; “...*especialização do princípio da igualdade*”³⁹.

Nesse sentido, é pacífico, na doutrina nacional e internacional, como informam ANDREI PITTEN VELLOSO, JOSÉ ROBERTO VIEIRA e JOSÉ CASALTA

³⁰ H. Ávila. **Teoria...**, *op. cit.*, p. 94.

³¹ J. Casalta Nabais, **O dever...**, *op. cit.*, p. 446; J. S. M. Borges, **A isonomia...**, *op. cit.*, p. 11.

³² A. P. Velloso, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 117; J. S. M. Borges, **A isonomia...**, *op. cit.*, p. 13.

³³ Cf. A. P. Velloso, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 89.

³⁴ J. R. Vieira, **O IRPF...**, *op. cit.*, p. 178.

³⁵ J. Casalta Nabais, **O dever...**, *op. cit.*, p. 444.

³⁶ R. H. Costa, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 42.

³⁷ H. Ávila, **Sistema Constitucional Tributário**, p. 363-364.

³⁸ Roque Antonio Carrazza, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 97-98.

³⁹ Leonardo Sperb de Paola, **Presunções e ficções no direito tributário**, p. 138.

NABAIS, que a capacidade contributiva é o fator por excelência de discriminação em matéria tributária⁴⁰; o “...*próprio critério da aplicação da igualdade no caso de impostos com finalidade fiscal*”⁴¹; “*É ele o fator de discrimen...*”⁴². Com a clareza do raciocínio de CASALTA NABAIS:

...o princípio da igualdade fiscal exige que o que é (essencialmente) igual, seja tributado igualmente, e o que é (essencialmente) desigual, seja tributado desigualmente na medida dessa desigualdade. Mas a comparação do que é igual ou desigual implica um critério ou um termo de comparação (*tertium comparationis*). E este é identificado com a ideia de capacidade contributiva⁴³.

Dessa forma, para CASALTA NABAIS:

...igualdade de tributação, assente no princípio da capacidade contributiva, diz-nos que as pessoas são tributadas em conformidade com a respectiva capacidade contributiva, o que significa, de um lado, que ficarão excluídos do campo da incidência dos impostos aquelas pessoas que não disponham dessa capacidade e, de outro lado, que face a detentores de capacidade contributiva, os contribuintes com a mesma capacidade pagarão o(s) mesmo(s) imposto(s) (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade pagarão diferentes impostos, seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (igualdade vertical)⁴⁴.

Mas qual seria o conteúdo jurídico do Princípio da Capacidade Contributiva ? Seria ele, dada sua “...*notável ambiguidade*”, como assevera ALFREDO AUGUSTO BECKER, um “...*recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos*”, estando ao alvedrio do legislador tal tarefa⁴⁵ ? A resposta a esta segunda pergunta, sem dúvida alguma, deve ser negativa⁴⁶. Isso porque, como é amplamente reconhecido na doutrina, apesar de sua “...*inerente indeterminabilidade*”, seu “...*alto grau de generalidade e vaguidade*”, “...*malgrado tal*

⁴⁰ Cf. A. P. Velloso, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 165; J. R. Vieira, **O IRPF...**, *op. cit.*, p. 178; J. Casalta Nabais, **O dever...**, *op. cit.*, p. 441.

⁴¹ H. Ávila, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 366.

⁴² Maurício Dalri Timm do Valle, **Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**, p. 205.

⁴³ J. Casalta Nabais, **O dever...**, *op. cit.*, p. 443.

⁴⁴ *Idem.*

⁴⁵ Alfredo Augusto Becker, **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 515; J. Casalta Nabais, **O dever...**, *op. cit.*, p. 459; J. R. Vieira, **O IRPF...**, *op. cit.*, p. 179.

⁴⁶ Mesmo afirmando que o Princípio da Capacidade Contributiva seria ambíguo, cuja constitucionalização seria um verdadeiro equívoco, ALFREDO AUGUSTO BECKER admite que, “...*apesar de tudo, naquela regra constitucional ainda se encontra um mínimo de certeza e previsibilidade que revela a sua natureza jurídica e fixa sua restrita eficácia jurídica*” – **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 451.

*conceito seja vago e impreciso*⁴⁷; ainda assim, é possível divisar uma “...noção razoável” ou “seu conteúdo fundamental”⁴⁸.

Nesse sentido, costuma-se conceituar o Princípio da Capacidade Contributiva como uma capacidade econômica qualificada, “*capacidade econômica específica*”⁴⁹, a qual corresponde àquela força econômica do contribuinte superior ao mínimo existencial, idônea a concorrer com as despesas públicas⁵⁰; “...*posse de uma riqueza suficiente para suportar a carga tributária*”⁵¹; “...*é a capacidade econômica gravável*”⁵². Nas precisas palavras de JOSÉ ROBERTO VIEIRA:

Não se trata, pois, da simples disposição de riqueza, que indicaria mera capacidade econômica, mas do dispor de uma riqueza suficiente para a submissão ao tributo, excedente, pois, da riqueza para atender ao mínimo necessário para uma vida digna, satisfazendo, assim, mais do que tão só as necessidades vitais básicas do cidadão (Constituição, art. 7º, IV), condição essa que, então, sim, apontaria para uma genuína capacidade de contribuir para a sobrevivência do Estado⁵³.

Em suma, a capacidade contributiva só existe entre dois limites: um limite inferior, que é o momento em que se ultrapassa o mínimo da capacidade contributiva⁵⁴ – o mínimo vital ou existencial, cujos contornos são notados, ainda que minimamente, a partir dos seguintes dispositivos constitucionais: artigos 1º, III; 3º, III; 7º, IV; sendo que, até então, a capacidade é apenas econômica – e existe até o seu limite superior, representado pelo Princípio da Vedação à Tributação com Efeitos de Confisco⁵⁵. Isso é, situa-se a capacidade contributiva entre o piso do Mínimo Existencial e o teto do Princípio da Vedação da Tributação com Efeito de Confisco – art. 150, IV, da Constituição.

⁴⁷ J. Casalta Nabais, **O dever...**, *op. cit.*, p. 456; R. H. Costa, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 24; A. P. Velloso, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 170.

⁴⁸ J. R. Vieira, A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: A convivência do lobo e do cordeiro?. **Revista de Direito Tributário**, nº. 118, p. 24; A. P. Velloso, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 170.

⁴⁹ M. D. T. do Valle, **Princípios Constitucionais...**, *op. cit.*, 210.

⁵⁰ Cf. Francesco Moschetti, **Il principio della capacità contributiva**, p. 217 e 228.

⁵¹ A. P. Velloso, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 170.

⁵² R. H. Costa, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 36.

⁵³ **O IRPF...**, *op. cit.*, p. 180.

⁵⁴ Entre tantos outros: J. Casalta Nabais, **O dever...**, *op. cit.*, p. 465; F. Moschetti, **Il principio...**, *op. cit.*, p. 228; R. H. Costa, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 31; Roque A. Carrazza, **Curso...**, *op. cit.*, p. 98-99.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 112; R. H. Costa, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 83; J. Casalta Nabais, **O dever...**, *op. cit.*, p. 465; M. D. T. do Valle, **Princípios Constitucionais...**, *op. cit.*, 211.

2.2.2 Espécies de Capacidade Contributiva

São duas as espécies que a doutrina, classicamente, identifica no Princípio da Capacidade Contributiva. De um lado, tem-se a capacidade contributiva absoluta ou objetiva e, de outro lado, a capacidade contributiva relativa e subjetiva.

Em relação à primeira espécie, a capacidade contributiva absoluta ou objetiva se realiza quando o legislador escolhe, para integrar a hipótese de incidência dos impostos, um fato que seja revelador de capacidade contributiva, “...escolhas de hipóteses de incidência que sejam signos efetivos de riqueza”⁵⁶; “...bens fiscais, isto é, factos ou situações da vida que, por constituírem expressão duma capacidade de prestação económica, revelem indicadores ou índices da capacidade contributiva” (sic)⁵⁷; “...todos os fatos índices de tal riqueza”⁵⁸; “...eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas”⁵⁹; “...manifestações objetivas de riqueza”⁶⁰.

Portanto, é necessário que o fato escolhido pelo legislador releve uma potencialidade econômica, que denote capacidade, por parte do sujeito que o praticou, de contribuir para a vida do Estado por meio dos impostos. Isso é, na feliz terminologia utilizada por ALFREDO AUGUSTO BECKER, a escolha precisa ser de “...fatos que sejam signos presuntivos de riqueza”⁶¹. Para elucidar, cabe trazer o exemplo caricato de imposto que não atendia ao Princípio da Capacidade Contributiva, referente ao imposto sobre a barba, instituído pelo Imperador Russo Pedro I, O Grande, durante o séc. XVIII⁶². Ora, nessa hipótese, é evidente que possuir barba não corresponde a um signo-presuntivo de capacidade contributiva.

Por fim, pode-se concluir que a capacidade contributiva objetiva tem uma “...função de pressuposto” da tributação⁶³; “...fundamento jurídico do tributo”⁶⁴, uma

⁵⁶ A. P. Velloso, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 171.

⁵⁷ J. Casalta Nabais, **O dever...**, *op. cit.* p. 463.

⁵⁸ F. Moschetti, **Il principio...**, *op. cit.*, p. 218. No original italiano: “...tutti i fatti indici di tale ricchezza”.

⁵⁹ R. H. Costa, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 28.

⁶⁰ Roque A. Carrazza, **Curso...**, *op. cit.*, p. 101.

⁶¹ **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 537.

⁶² Cf. Roque A. Carrazza, **Curso...**, *op. cit.*, p. 105.

⁶³ A. P. Velloso, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 172.

⁶⁴ R. H. Costa, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 28

vez que condiciona o exercício da atividade legislativa; impedindo a escolha daqueles fatos que não sejam signos-presuntivos de capacidade econômica⁶⁵.

No que tange à segunda espécie, temos a capacidade contributiva relativa e a subjetiva, ligada à função de “...*graduação dos impostos*”⁶⁶. Quando nos referimos à graduação dos tributos, isso significa que deve ser feita a análise, em concreto, da extensão do fato praticado por determinado sujeito passivo, bem como de suas condições econômicas pessoais, adequando o “quantum” do tributo a tais informações.

Vale dizer, quanto maior for o fato, ou quanto mais economicamente intenso for o fato, o tributo deve ser, também, proporcionalmente maior. O fato praticado precisa ter um tamanho adequado ao “quantum” do tributo que se cobra. Isso é o que representa efetivamente a chamada capacidade contributiva relativa.

Além disso, é necessário que o tributo seja adequado às características pessoais do sujeito passivo, que o tributo guarde uma correspondência com as suas circunstâncias pessoais, por isso capacidade contributiva subjetiva.

Reportamo-nos aos ensinamentos de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, para sintetizar o que representa a capacidade contributiva relativa e subjetiva:

...cabe estabelecer a contribuição à medida das possibilidades econômicas de determinado sujeito passivo, adequando o *quantum* do tributo ao porte econômico do fato ocorrido e adequando-o às circunstâncias pessoais do cidadão; aspecto que cumpre a função de critério de graduação do tributo e de fixação dos seus limites⁶⁷.

Ademais disso, temos que a capacidade contributiva relativa e subjetiva é, em última análise, a que melhor representa o Princípio da Igualdade, no âmbito dos tributos⁶⁸; sobretudo a igualdade na sua dimensão particularista, que, como dito, possui preponderância no nosso ordenamento jurídico⁶⁹.

⁶⁵ Nesse sentido, ver: J. R. Vieira, **O IRPF**..., *op. cit.*, p. 181; Roque A. Carrazza, **Curso**..., *op. cit.*, p. 105; J. Casalta Nabais, **O dever**..., *op. cit.* p. 463.

⁶⁶ Cf. J. R. Vieira, **O IRPF**..., *op. cit.*, p. 181; R. H. Costa, **Princípio**..., *op. cit.*, p. 31; A. P. Velloso, **O princípio**..., *op. cit.*, p. 172.

⁶⁷ J. R. Vieira, **O IRPF**..., *op. cit.*, p. 181.

⁶⁸ Cf. P. de B. Carvalho, **Curso de Direito Tributário**, p. 175; A. P. Velloso, **O princípio**..., *op. cit.*, p. 172.

⁶⁹ Item 2.1.4, p. 13-16.

2.3 PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE

Nos ordenamentos jurídicos contemporâneos, em especial no direito positivo brasileiro, como informa REGINA HELENA COSTA, há uma forte tendência pela simplificação das normas jurídicas, principalmente em razão da “...complexidade do sistema jurídico (reflexo da complexidade socioeconômica), aliada à descrença e à ausência de regras”⁷⁰. Essa busca pela simplificação afeta sobretudo o Direito Tributário, em que se faz necessária a “...aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração, ex officio, e de forma contínua ou fiscalização em massa da aplicação dessas normas (nas hipóteses de tributos lançados por homologação)”⁷¹.

As lições de REGINA HELENA COSTA são percutientes a esse respeito:

A necessidade de aumentar a eficiência da arrecadação de tributos veio a impor a adoção de mecanismos voltados à simplificação do sistema, envolvendo medidas de ordem legislativa e administrativa. Tornar mais simples os sistemas tributários constitui, mesmo, um dos grandes objetivos da fiscalidade de nossos dias, já que, por razões várias, os ordenamentos fiscais se têm convertidos em realidades cada vez mais complexas⁷².

Nesse contexto exsurge a preocupação com o Princípio da Praticabilidade, também conhecido como praticidade, pragmatismo, facticidade, tipificação ou standardização⁷³. Por praticabilidade, nas lições de MISABEL DERZI, podemos entender todos “...os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”⁷⁴. Isto é, todas aquelas condições e mecanismos necessários à eficiente e econômica aplicação das leis, para “...garantir operacionalidade ao sistema...”⁷⁵. Enfim, nas palavras de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, o termo praticabilidade refere-se:

⁷⁰ R. H. Costa, **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte**, op. cit., p. 20; M. A. M. Derzi, A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**, p. 264.

⁷¹ R. H. Costa, **Praticabilidade**..., op. cit., p. 20.

⁷² *Ibidem*, p. 19.

⁷³ J. R. Vieira, **O IRPF**..., op. cit., p. 185.

⁷⁴ **Direito tributário, direito penal e tipo**, p. 138.

⁷⁵ Carlos Renato Cunha, **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: Limites da Praticabilidade Tributária**, p. 180.

...às generalizações e padronizações que, atentando para as condições normais e regulares, e abandonando as circunstâncias particulares, atípicas ou anormais, concluem pela média dos casos ou pelos tipos mais frequentes; em busca, invariavelmente, de “uma normalidade média”⁷⁶...

No que diz respeito à sua dimensão jurídico-constitucional, pode-se afirmar que o princípio se encontra difuso no ordenamento jurídico, “A praticabilidade, que não se encontra prevista expressamente, acha-se difusa no ordenamento jurídico...”⁷⁷, e “...inspira o direito de forma global”⁷⁸; posto que atributo essencial da juridicidade⁷⁹; estando “...implícito por detrás das normas constitucionais”⁸⁰; em especial nos dispositivos referentes ao Princípio da Legalidade (artigos 5º, II, e 150, I, da Constituição Federal), como aponta MISABEL DERZI⁸¹; justamente em razão da “...vocação inata e necessária da lei, a qual nasce para ser cumprida”⁸². Mas não é só no Princípio da Legalidade que a Praticabilidade encontra seu fundamento.

De acordo com REGINA HELENA COSTA, o preceito da Eficiência, contido no “caput” do artigo 37 da Constituição Federal, também traduz a ideia de Praticabilidade, “... uma vez que somente se poderá reputar eficiente a atividade administrativa que, concretamente, atingir o resultado a ela correspondente, conforme o previsto em lei”⁸³. Logo, as finalidades da Eficiência e da Praticabilidade são comuns.

Em último lugar, ainda que essa relação seja apontada como indireta, certo é que não se pode deixar de consignar a afinidade existente entre a Praticabilidade e o Princípio da Isonomia⁸⁴. Isso porque, como visto anteriormente, enquanto o preceito igualitário impõe um tratamento jurídico uniforme às situações iguais, inibindo exceções e privilégios odiosos⁸⁵; sendo a generalidade da lei “...uma condição para o próprio tratamento igualitário”⁸⁶; o Princípio da Praticabilidade, por

⁷⁶ O IRPF..., *op. cit.*, p. 185-186.

⁷⁷ C. R. Cunha, O simples..., *op. cit.*, p. 182.

⁷⁸ M. A. M. Derzi, **Direito tributário**..., *op. cit.*, p. 139.

⁷⁹ Cf. Alfredo A. Becker, **Teoria Geral**..., *op. cit.*, p. 529.

⁸⁰ M. A. M. Derzi, **A Praticidade**..., *op. cit.*, p. 264.

⁸¹ **Direito tributário**..., *op. cit.*, p. 139.

⁸² *Ibidem*, p. 325.

⁸³ **Praticabilidade**..., *op. cit.*, p. 146 e 225.

⁸⁴ M. A. M. Derzi, **A Praticidade**..., *op. cit.*, p. 264.

⁸⁵ M. A. M. Derzi, **Direito tributário**..., *op. cit.*, p. 132.

⁸⁶ H. Ávila, **Teoria**..., *op. cit.*, p. 122.

sua vez, exige a simplificação das normas jurídicas, exatamente com a utilização de “...*generalizações e padronizações*”⁸⁷.

Em outras palavras, a simplificação tem como finalidade a “...*realização eficiente da igualdade geral*”, sendo a generalização, portanto, um instrumento para a realização do preceito isonômico⁸⁸. Há aqui um evidente nexo entre ambos os princípios. Sobre o assunto, ANDREI PITTEN VELLOSO faz considerações acertadas:

A praticabilidade do Direito Tributário é ... condição imprescindível para que a igualdade tributária se projete sobre a realidade fática. Um sistema tributário excessivamente complexo implicaria inelutavelmente a ineficiência administrativa, contribuiria para o incremento da evasão e, via de consequência, para a desigualdade impositiva⁸⁹.

Não é diferente a posição de REGINA HELENA COSTA, responsável pelo estudo de maior extensão e sistematicidade sobre o Princípio da Praticabilidade na doutrina brasileira, para quem, ao analisar a “...*dimensão axiológica da praticabilidade*...”, assevera que o princípio está conectado à Isonomia e ao valor da justiça⁹⁰.

Com relação aos mecanismos adotados em nome da Praticabilidade, como aponta REGINA HELENA COSTA, estes seriam as abstrações generalizantes (categoria na qual estariam incluídas as ditas “presunções legais”⁹¹, as ficções, indícios, conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais, normas em branco e normas de simplificação), a analogia, as técnicas de privatização da gestão tributária e os meios alternativos de solução de conflitos tributários⁹².

Para concluir o estudo sobre a Praticabilidade, não se pode deixar de fazer a seguinte reflexão: se, de um lado, a simplificação acaba por revelar uma evidente facilitação da arrecadação fiscal, já que se opta “... *pela efetivação da igualdade mediante consideração de elementos presumidamente presentes na*

⁸⁷ J. R. Vieira, **O IRPF**..., *op. cit.*, p. 185.

⁸⁸ H. Ávila, **Teoria**..., *op. cit.*, p. 95.

⁸⁹ **O princípio**..., *op. cit.*, p. 265.

⁹⁰ **Praticabilidade**..., *op. cit.*, p. 92.

⁹¹ Utilizam-se aspas na expressão “presunções legais”, pois, conforme será demonstrado no capítulo segundo do presente trabalho, embora seja a classificação mais utilizada pela doutrina, essa expressão abarca institutos jurídicos substancialmente distintos.

⁹² **Praticabilidade**..., *op. cit.*, p. 158.

maior parte dos casos concretos”, é necessário verificar se esse resultado não tem implicado “o *amesquinha*mento de direitos do contribuinte”⁹³.

Isso porque – como é amplamente apresentado pela doutrina⁹⁴ – os princípios da Igualdade, no sentido de justiça individual, e o da Capacidade Contributiva, em especial em relação à Capacidade Contributiva relativa e subjetiva, sofrem um abrandamento quando da utilização dos mecanismos empregados em nome do Princípio da Praticabilidade. Com efeito, o grande desafio seria identificar os limites para o emprego dessas técnicas simplificadoras, de modo a não ferir esses princípios cardeais do sistema constitucional tributário⁹⁵.

Não obstante serem praticamente inexistentes os estudos que apontem quais mecanismos poderiam ser empregados para controlar as técnicas simplificadoras⁹⁶; uma coisa é certa: não há divergências doutrinárias quanto ao fato de que, no ordenamento jurídico brasileiro, a “...*praticidade não tem primazia sobre a justiça (que é sempre individual)*”⁹⁷; “...*a Praticabilidade cede passo e espaço à Igualdade*”⁹⁸. Diante disso, a advertência de MISABEL DERZI é de todo adequada:

...a praticabilidade opõe-se à justiça no caso ou à igualdade individual, mas garante em certa medida a uniformidade geral. Por essa razão, onde prevalece a busca pela justiça material singular, a praticabilidade fica restrita ao parcimonioso uso que dela faça o legislador⁹⁹.

Assim, quando a utilização dos padrões tributários importarem a violação dos princípios da Igualdade particular e, até por decorrência lógica, da Capacidade Contributiva relativa e subjetiva, o Princípio da Praticabilidade não será suficiente para justificar a manutenção da medida de simplificação em determinado caso concreto.

⁹³ H. Ávila, **Teoria**..., *op. cit.*, p. 93; R. H. Costa, **Praticabilidade**..., *op. cit.*, p. 19-20.

⁹⁴ Cf. J. R. Vieira, **O IRPF**..., *op. cit.*, p. 183; A. P. Velloso, **O princípio**..., *op. cit.*, p. 266-267; R. H. Costa, **Praticabilidade**..., *op. cit.*, p. 124; M. A. M. Derzi, **A Praticidade**..., *op. cit.*, p. 264.

⁹⁵ Ao tratar do tema, REGINA HELENA COSTA arrola, ao menos, 11 postulados, no que tange à limitação das normas simplificadoras – R. H. Costa, **Praticabilidade**..., *op. cit.*, p. 216. Segundo CARLOS RENATO CUNHA, “..., a praticabilidade tributária pode-se coadunar com a rigidez da capacidade contributiva objetiva e subjetiva, desde que haja meios que garantam, ‘a posteriori’, a comprovação, pelo contribuinte, da inexistência de capacidade econômica tributável” – **O simples**..., *op. cit.*, p. 214.

⁹⁶ Por isso a manifestação de CARLOS RENATO CUNHA: “Conclamamos a doutrina, no entanto, a aprofundar o trato do tema, desanuviando as dúvidas ainda existentes acerca de tal prática, e desenhando-lhe os limites impostos pelo nosso ordenamento” – *Ibidem*, p. 216.

⁹⁷ M. A. M. Derzi, **A Praticidade**..., *op. cit.*, p. 275.

⁹⁸ J. R. Vieira, **O IRPF**..., *op. cit.*, p. 188.

⁹⁹ **Direito tributário**..., *op. cit.*, p. 142.

3 PRESUNÇÕES E TÉCNICAS PRESUNTIVAS

3.1 CONCEITO E ESPÉCIES

3.1.1 Introdução

Feita a apresentação dos princípios constitucionais tributários que mais exercem influência sobre o objeto da presente monografia, é necessário, agora, explicitar o instituto das presunções, no direito, e as suas respectivas limitações; pois, como se verá mais adiante, tal tema influirá diretamente na análise e fixação do regime jurídico aplicável ao arbitramento da base de cálculo.

O estabelecimento de um conceito jurídico para o vocábulo “presunção” revela-se uma tarefa bastante árdua para o cientista do direito, notadamente porque a ele são atribuídos diversos significados, seja pela doutrina em geral, seja pela lei e até mesmo pela jurisprudência¹⁰⁰. Exemplo manifesto disso é o fato de FLORENCE HARET apresentar um rol, não exaustivo, de 89 significações distintas para o termo “presunção”, levando-se em consideração tão somente o ramo do direito tributário¹⁰¹.

Mas não é só a plurissignificação do vocábulo a única origem dos problemas na determinação do conceito jurídico de presunção. De acordo com MARÍN-BARNUEVO, o fator primordial para a confusão que recai sobre o conceito de presunção decorre da existência de uma acepção comum de presumir, que guarda grande similitude com o conceito normalmente reconhecido no mundo jurídico, “...y que se encuentra fuertemente arraigada y extendida entre los cultivadores de la Ciencia del Derecho”¹⁰².

Nesse sentido - com grande proximidade daquilo que MARÍN-BARNUEVO aponta como presunção “ajurídica”¹⁰³ – tradicionalmente, a doutrina

¹⁰⁰ Diego Marín-Barnuevo Fabo, **Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario**, p. 55.

¹⁰¹ **Presunções no Direito Tributário: Teoria e prática**, p. 72.

¹⁰² **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 56.

¹⁰³ “...conjecturar una cosa por tener indícios o señales para ello” - *Ibidem*, p. 57.

trata de presunção de forma genérica como: “...*processo racional do intelecto, pelo qual do conhecimento de um fato infere-se com razoável probabilidade a existência de outro ou o estado de uma pessoa ou coisa*” (sic)¹⁰⁴; “...*presunção resulta do relacionamento entre dois fenômenos, os quais, na experiência, aparecem em íntima conexão, isto é, ocorrendo um, o mais das vezes sucederá o outro. Estamos no campo do provável, e não do certo, do absoluto*”¹⁰⁵; “...*presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável*”¹⁰⁶; “...*presunção é um processo lógico (...). Num juízo presuntivo, o que se tem como indubitável é o fato que é, contudo, interpretado como indício de outro fato, não demonstrado, mas meramente provável*”¹⁰⁷.

No entanto, a definição de presunção nesses termos é muito ampla e vaga, motivo pelo qual sua operacionalização, nas diferentes técnicas que classicamente são tratadas como presunções, gera uma série de dificuldades, tornando-a de pouca utilidade¹⁰⁸. Isso porque, em última análise, a presunção, nessa forma, “...*englobaria la práctica totalidad de la actividad valorativa humana, en tanto que las limitaciones propias de la razón impiden al hombre alcanzar una certeza absoluta libre de cualquier género de dudas*”, isto é, importaria dizer que “...*tudo no direito é presumido*”¹⁰⁹.

De qualquer forma, com base na definição de presunção como resultado da atividade intelectual que, diante de um fato de existência certa, infere-se a ocorrência de outro fato provável, é clássica a divisão das presunções em quatro diferentes espécies: as presunções simples, também chamadas de “*hominis*” ou então judiciais¹¹⁰; as presunções legais absolutas ou “*iuris et de iure*”; as presunções legais relativas ou “*iuris tantum*”; e, por fim, as presunções legais mistas¹¹¹.

Essa classificação decorre, inicialmente, de uma primeira divisão, bipartida, do conceito matriz de presunção, cujo critério distintivo é a procedência,

¹⁰⁴ Cândido Rangel Dinamarco, **Instituições de Direito Processual Civil**, V. III, p. 113.

¹⁰⁵ L. S. de Paola, **Presunções e ficções**..., *op. cit.*, p. 60.

¹⁰⁶ Alfredo A. Becker, **Teoria Geral**..., *op. cit.*, p. 542.

¹⁰⁷ Cristiano Carvalho, **Ficções jurídicas no Direito tributário**, p. 209.

¹⁰⁸ L. S. de Paola, **Presunções e ficções**..., *op. cit.*, p. 59.

¹⁰⁹ D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones**..., *op. cit.*, p. 57; F. C. Haret, **Presunções no Direito**..., *op. cit.*, p. 10.

¹¹⁰ Cf. M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, p. 115; Fabiana Del Padre Tomé, **A prova no Direito Tributário**, p. 155.

¹¹¹ As presunções legais mistas, por se enquadrarem no mesmo regime jurídico das presunções legais relativas, não serão tratadas em tópico específico.

isto é, a fonte da qual se origina o raciocínio presuntivo¹¹². Nesse sentido, as presunções são separadas entre as presunções “*hominis*”, que se referem às hipóteses em que o aplicador do direito constrói a presunção, de acordo com sua própria convicção¹¹³; e as presunções legais, nas quais o legislador, antecipando-se ao mundo dos fatos, elabora enunciados jurídicos gerais e abstratos, veiculadores de um raciocínio presuntivo¹¹⁴.

A esse respeito, criticando a nota classificatória da procedência, parece-nos sensata a formulação apresentada por FABIANA DEL PADRE TOMÉ, segundo a qual a diferença entre presunções simples e presunções legais residiria no modal deôntico que rege o vínculo implicacional entre o fato conhecido e o fato presumido. Isso é, enquanto, na presunção legal, a norma jurídica imporia ao aplicador do direito a conclusão do fato presumido sempre que provado o fato indiciário, na presunção “*hominis*” simples, por sua vez, a “...*relação que se estabelece em decorrência do fato presuntivo apresenta-se deonticamente modalizada pela permissão: provado o fato indiciário, o aplicador estará autorizado a concluir (presumir) acerca da ocorrência ou não do fato probando (...)*” (sic)¹¹⁵.

A partir do conceito genérico de presunção legal, por outro lado, são desmembradas outras três modalidades presuntivas, cujo critério distintivo seria a possibilidade ou não de produção de prova em contrário, seria a força probante da presunção, nas palavras de MARIA RITA FERRAGUT¹¹⁶. Assim, seriam absolutas aquelas em que não se admite qualquer prova em contrário; relativas, quando puderem ser elididas por outras provas; e, por fim, mistas, nas hipóteses em que há uma limitação dos meios de prova eficazes para afastar a presunção.

Contudo, essa classificação tradicional sofre acertadas críticas doutrinárias, uma vez que, em verdade, o regime jurídico aplicável para cada uma das figuras não é o mesmo. Isso porque, como afirma LEONARDO SPERB DE PAOLA:

¹¹² D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 93.

¹¹³ De acordo com MARIA RITA FERRAGUT, num entendimento corroborado por CRISTIANO CARVALHO, a divisão entre presunção simples e presunção legal não teria razão de ser, já que aquela “... *muito embora pressuponha uma operação lógica realizada pelo aplicador do direito a partir de regras de experiência, só se torna juridicamente relevante a partir do momento em que for vertida em linguagem competente, vale dizer, quando o aplicador expedir enunciado individual e concreto que contemple essa operação*”. Em outras palavras, toda e qualquer presunção seria legal – **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 119; **Ficções Jurídicas...**, *op. cit.*, p. 211.

¹¹⁴ M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 115.

¹¹⁵ **A prova...**, *op. cit.*, p. 156.

¹¹⁶ **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 115.

...presunções legais absolutas, presunções legais relativas e presunções simples têm naturezas jurídicas perfeitamente distintas. As presunções legais absolutas, por exemplo, estão mais próximas das ficções (para alguns juristas são iguais a elas) do que das demais presunções. Ambas têm a ver com a formulação de regras jurídicas de fundo. Já as presunções legais relativas e as simples também pouco têm em comum, afora o fato de relacionarem-se com questões probatórias¹¹⁷.

Com efeito, é necessário analisar cada uma dessas figuras que comumente são associadas à ideia genérica de presunção, mas mantendo em mente que elas não são coincidentes em sua natureza jurídica, tampouco podem ser tratadas “...bajo la común denominación de presunción”, mesmo porque “...as ‘espécies’ de presunções, sob o prisma jurídico, não têm traços em comum, não pertencem a um mesmo gênero”¹¹⁸.

3.1.2 Presunções Simples

As presunções simples, segundo a maior parte da doutrina, correspondem ao instituto jurídico situado na fase probatória de um processo ou procedimento; “...enquadram-se em matéria probatória”¹¹⁹; “...presunções aplicadas no contexto de um processo, administrativo ou judicial”¹²⁰; “Na prova dos fatos, portanto, a adequada sede das presunções no direito”¹²¹; e que servem para viabilizar a convicção do julgador sobre o acontecimento de um fato concreto¹²²; destinadas a alcançar a verdade jurídica¹²³; isto é, “...aquella que resulta de la intervención de los órganos con poder de decisión en la resolución de una controversia y es plasmada en la sentencia, la cual no ha de coincidir inexorablemente con la ‘verdad material sobre los hechos’”¹²⁴.

¹¹⁷ **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 60.

¹¹⁸ D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 115; L. S. de Paola, **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 61.

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 71.

¹²⁰ C. Carvalho, **Ficções Jurídicas...**, *op. cit.*, p. 211.

¹²¹ Cléber Giardino e Aires Fernandino Barreto, As presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributária**, nº. 9, p. 195.

¹²² D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones...**, *op. cit.*, 46.

¹²³ Cf. M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 78-77;

¹²⁴ D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 66.

No que tange à sua qualificação entre os institutos probatórios, parte da doutrina entende que as presunções simples seriam adequadamente enquadradas como meio de prova¹²⁵. Todavia, assim como sustentam DINAMARCO e MARÍN-BARNUEVO, não é possível defender essa classificação, desde que, em seu sentido técnico, os meios de prova são “...as técnicas desenvolvidas para se extrair prova de onde ela jorra (ou seja, da fonte)”¹²⁶; “...vehículo de traslación de la realidad ante el Juzgador puesto a disposición de las partes”¹²⁷; meio de prova é “...instrumento utilizado para transportar os fatos ao processo”¹²⁸. Ao contrário, as presunções simples correspondem a “...un juicio intelectual realizado por el órgano encargado de resolver a partir de los fragmentos de la realidad que le han sido aportados a través de los distintos medios de prueba”¹²⁹. Em outras palavras, as presunções apoiam-se nos meios de prova aportados pelas partes no processo, sem com elas coincidirem.

Em resumo do exposto, pode-se conceituar as presunções “*hominis*” como:

...instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos¹³⁰.

A partir desse conceito, extraem-se os três elementos principais que compõem as presunções simples.

O primeiro elemento diz respeito à afirmação-base, também denominada de indício, sobre a qual se erige o raciocínio presuntivo¹³¹. De acordo com MARÍN-BARNUEVO, além de não haver restrições aos fatos que possam integrar a afirmação-base, ela também poderá ser sustentada por qualquer meio de prova disponível ao interessado na aplicação da presunção.

O segundo elemento que se apresenta é a afirmação-presumida, que corresponde ao “...hecho no probado de forma directa, integrado en el soporte

¹²⁵ Nesse sentido, M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 133; F. C. Haret, **Presunções no Direito...**, *op. cit.*, p. 83.

¹²⁶ Fredie Didier Jr., **Curso de direito processual civil**, v. 2, p. 39.

¹²⁷ D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 68.

¹²⁸ F. D. P. Tomé, **A prova...**, *op. cit.*, p. 100.

¹²⁹ D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones...**, *op. cit.*, 68.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 72. Nesse mesmo sentido, C. R. Dinamarco, **Instituições...**, *op. cit.*, p. 124.

¹³¹ D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 82; F. D. P. Tomé, **A prova...**, *op. cit.*, p. 152; L. S. de Paola, **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 73.

*fáctico de la resolución, y del que derivan necesariamente algunas de las consecuencias jurídicas que constituyen la pretensión de una de las partes*¹³².

O último elemento que integra as presunções simples é o nexo lógico existente entre a afirmação-base e a presumida, o vínculo implicacional, o juízo de probabilidade, formulado com base nas regras de experiência do operador jurídico¹³³.

Exemplificando todo o raciocínio exposto, caso inexistisse previsão legal a respeito do tema, poderíamos cogitar da utilização de presunção simples para aferição da culpa, para a responsabilização civil, na situação de colisão traseira, em acidentes de trânsito; nessa hipótese, diante da afirmação-base “colisão traseira em acidente de trânsito” considerar-se-ia existente a afirmação presumida “culpa do veículo traseiro”, uma vez que não seria um absurdo afirmar que as regras de experiência do operador jurídico levariam à conclusão da existência do nexo lógico entre elas.

3.1.3 Presunções Legais Relativas

Com relação às presunções legais relativas, também não há maiores divergências doutrinárias acerca de sua natureza jurídica e conceituação¹³⁴. Considerando que sua característica principal é a previsão em lei de que, salvo prova em contrário, a ocorrência de um determinado fato X faz pressupor a existência do fato Y, vinculando certas consequências jurídicas, não há dúvidas de

¹³² D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 86.

¹³³ M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 135; Emerson Catureli, **Arbitramento do Lucro no Lançamento do Imposto sobre a Renda**, p. 72. De acordo com MARÍN-BARNUEVO, as regras de experiência são o “... conjunto de conocimientos extrajurídicos adquiridos por el operador jurídico a lo largo de su vida que constituyen, pese a su integración inconsciente, un elemento decisivo en la valoración de los distintos hechos aportados al proceso o procedimiento, y contribuyen a una mejor interpretación y ponderación de las normas. Además, estas máximas de experiencia sirven para constatar que determinados hechos van normalmente acompañados de otros hechos distintos, y que la reiteración de este fenómeno permite inducir una serie de principios generales, denominados de principios de normalidad (...). Estos constituyen, pues, el fundamento lógico de las presunciones” – **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 89.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 103; M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 134; L. S. de Paola, **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 66.

que as presunções legais relativas se enquadraram em matéria processual probatória, assim como as presunções simples¹³⁵.

Disso, apreende-se que, do ponto de vista estrutural, as presunções legais relativas, da mesma maneira que ocorre com as simples, apresentam três elementos em sua composição: a afirmação-base (indício); a afirmação-presumida; e o nexó lógico entre a afirmação-base e a presumida¹³⁶. Todavia, nas presunções legais relativas, não existe um raciocínio presuntivo consubstanciado em regras da experiência, tal qual nas presunções simples; é o próprio legislador que se adianta à atividade dos operadores jurídicos, captando da realidade a dificuldade de provar determinados fatos e, seguindo princípios de normalidade e critérios de oportunidade, realiza a positivação do juízo presuntivo, estabelecendo, em uma norma, a possibilidade de que determinado pressuposto fático possa ser objeto de prova por meio da convicção de outros fatos distintos¹³⁷; o liame entre os fatos já é estabelecido pela lei¹³⁸; o vínculo implicacional entre afirmação-base e presumida já está previamente previsto em lei.

Outrossim, a doutrina aponta outras diferenças entre presunções simples e as regras de presunção¹³⁹. Dentre elas, está o fato de que as presunções relativas são marcadas pelos caracteres da generalidade e da abstração, típicos das normas jurídicas que se dirigem a uma classe de pessoas, bem como regulam determinada ação-tipo, nas palavras de NORBERTO BOBBIO¹⁴⁰. Já as presunções simples, por sua vez, são desprovidas de generalidade e de abstração, uma vez que seu conteúdo sempre será de “...enunciados prescritivos individuais e concretos, que traduzem em linguagem competente o raciocínio pré-jurídico efetuado pelo aplicador da norma”¹⁴¹.

Por fim, o último critério distintivo relevante reside no fato de que as presunções relativas são cogentes para o aplicador da norma, de maneira que, comprovada a afirmação-base descrita na norma jurídica e inexistindo prova em

¹³⁵ C. R. Cunha, **O simples...**, *op. cit.*, p. 192.

¹³⁶ D. Marín-Barnuevo F, **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 83.

¹³⁷ D. Marín-Barnuevo F, **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 90-92.

¹³⁸ L. S. de Paola, **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 65.

¹³⁹ Outras diferenças também são apontadas pelo autor, mas, a nosso ver, elas estão, invariavelmente, ligadas à questão do nexó lógico entre a afirmação-base e a afirmação-presumida estar prevista ou não em lei, ou ter sido realizado pelo operador jurídico com o uso das regras da experiência. Por isso, deixa-se de examiná-las uma a uma – D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 95 e 99.

¹⁴⁰ **Teoria da norma jurídica**, p. 181.

¹⁴¹ M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 121.

contrário produzida pela outra parte, o operador jurídico não a poderá deixar de aplicar. Diferentemente do que ocorre nas presunções simples, que possuem caráter potestativo.

Estabelecidas essas ideias, sendo as presunções relativas relacionadas ao campo das provas do processo, surge a indagação sobre sua incidência no regime geral das cargas probatórias. Sobre isso, são diversas as posições doutrinárias¹⁴². Não obstante, aquela que nos parece mais adequada é a defendida por autores como MARÍN-BARNUEVO, CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO e LEONARDO SPERB DE PAOLA, segundo a qual as presunções legais relativas apenas alteram o objeto da prova¹⁴³. O interessado, em vez de produzir prova acerca do fato que é efetivamente relevante para a lide, terá que comprovar a ocorrência do fato-base previsto na norma jurídica, que levará à conclusão da ocorrência daquele outro fato que é presumido. Com a clareza do raciocínio de LEONARDO SPERB DE PAOLA:

Na verdade, e aí estamos com *Gény, Becker e Dinamarca*, as presunções relativas modificam o objeto da prova, aquilo que tem de ser provado. Dispõem, simplesmente, que, para a caracterização do fato X, bastará demonstrar a existência do fato Y. O ônus da prova não se modifica. Quem deveria mostrar o fato X, terá que demonstrar a existência do fato Y, podendo, para tanto, valer-se de todas as provas admitidas em Direito, inclusive indícios (combinando-se presunções simples com presunção relativa)¹⁴⁴.

Para concluir as considerações sobre as presunções relativas, é oportuno apresentar, ao menos em linhas gerais, e com expressa referência ao campo do direito tributário, as finalidades buscadas pelo legislador, ao estatuir uma presunção legal relativa.

A esse respeito, o fundamento primário, para justificar a utilização de presunções legais relativas, reside em uma das facetas do princípio geral da igualdade, aplicável ao âmbito do processo, que é o Princípio da Paridade de Armas.

Com efeito, o legislador, ao enunciar uma norma jurídica com uma presunção legal relativa, capta da realidade situações que são muito difíceis de

¹⁴² Nesse sentido, MARIA FERRAGUT aponta ao menos seis teorias sobre a natureza jurídica das presunções legais relativas – **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p.127.

¹⁴³ **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 111; **Instituições...**, *op. cit.*, p. 119; **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p.66-67.

¹⁴⁴ **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 66-67.

serem comprovadas, de maneira que inviabilizariam a tutela do direito material de uma das partes do processo. Assim, diante dessa necessidade de facilitação da prova dos fatos constitutivos de determinado direito, as presunções legais relativas possuem uma finalidade “aliviadora”, buscando equilibrar a relação jurídica processual, em razão do Princípio da Paridade de Armas no processo. Segundo MARÍN-BARNUEVO, “...la facilitación de la prueba de hechos, en orden a la preservación del principio de igualdad de armas (Waffengleichheit), el principal fundamento jurídico de la utilización de las presunciones”¹⁴⁵.

O segundo fundamento comumente atribuído às normas que veiculam presunções legais relativas, especificamente sob o ponto de vista de direito material tributário, diz respeito à necessidade de simplificação das normas jurídicas¹⁴⁶, uma vez que não tem o “...Estado, o mais das vezes, contato imediato com as atividades geradoras de riqueza tributável, além do que, por maior e mais bem estruturada que seja a máquina de arrecadação, é, nos dias de hoje, praticamente inviável a investigação exaustiva da riqueza tributável de cada contribuinte”. Assim é que o legislador, baseando-se em princípios de normalidade, utiliza-se das abstrações generalizantes, dentre as quais estão as presunções legais relativas¹⁴⁷.

Por isso, de acordo com MARÍN-BARNUEVO,

...en ocasiones resultas conveniente, y casi necesario, adoptar medidas de esta naturaleza con la única finalidad de prevenir y dificultar los actos del sujeto pasivo orientados a incumplir su deber de contribuir. Porque resulta evidente que el legislador puede y debe utilizar todos los medios a su alcance para realizar los distintos principios constitucionales de justicia tributaria y, especialmente, para reprimir comportamientos defraudatorios que pudieran conculcar impunemente dichos principios¹⁴⁸.

Um exemplo prático, na seara do Direito Tributário, é útil para a compreensão do tema analisado; é o caso das plantas de valores, cuja característica é a padronização de avaliações de imóveis para o cálculo do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana. Nesse caso, presume-se que o valor venal do imóvel é aquele atribuído pela Administração Fazendária, podendo o contribuinte afastar a

¹⁴⁵ **Presunciones...**, op. cit., p. 74. Não é diferente o posicionamento de: M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, op. cit., p. 146; L. S. de Paola, **Presunções e ficções...**, op. cit., p. 69-71; C. Giardino e A. F. Barreto, **As presunções...**, op. cit., p. 197.

¹⁴⁶ Item 2.3, p. 21-24.

¹⁴⁷ R. H. Costa, **Praticabilidade...**, op. cit., p. 158-210; L. S. de Paola, **Presunções e ficções...**, op. cit., p. 169-170.

¹⁴⁸ **Presunciones...**, op. cit., p. 80.

presunção, desde que demonstre que o valor de seu imóvel não coincide com o padrão estabelecido.

Concluídas as observações acerca das presunções simples e das legais relativas, podemos arrematar que, juridicamente, essas são as duas espécies que podem efetivamente ser colocadas sob o rótulo de presunções, visto que elas sempre serão relacionadas à matéria das provas no processo¹⁴⁹. Na sequência, tentar-se-á demonstrar os motivos pelos quais as presunções legais absolutas, não obstante estarem tradicionalmente tratadas junto com aquelas, são algo absolutamente distinto, em sua natureza jurídica¹⁵⁰.

3.1.4 Presunções Legais Absolutas

Classicamente, as presunções absolutas são postas como uma espécie do gênero presunção legal, da mesma forma que as presunções legais relativas, mas que, diferentemente destas, não admitiriam a produção de provas em contrário para elidi-las. Em outras palavras, o critério distintivo entre presunções relativas e presunções absolutas estaria na admissibilidade ou não da produção de prova em contrário. Essa é a posição, por exemplo, de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, ao asseverar que:

A presunção é figura da metodologia exegética que permite, nas suas duas modalidades, em face de determinados comportamentos conhecidos, seja considerado ocorrido comportamento final desconhecido. Se a lei determinar que tal processo de condução hermenêutica não admite prova em contrário, será absoluta. Se não, será relativa¹⁵¹.

Contudo, como já se teve oportunidade de adiantar, há autores que apontam ser uma incorreção assinalar a impossibilidade de produção de prova em

¹⁴⁹ AIRES FERNANDINO BARRETO e CLEBER GIARDINO são categóricos ao afirmar que “O campo próprio às cogitações do raciocínio presuntivo aplicado ao direito é, pois, essencialmente, o ‘da prova’ – **As presunções**..., *op. cit.*, p. 188.

¹⁵⁰ D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones**..., *op. cit.*, p. 120; M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 117; L. S. de Paola, **Presunções e ficções**..., *op. cit.*, p. 61; F. C. Haret, **Presunções no Direito**..., *op. cit.*, p. 297.

¹⁵¹ Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Presunções no Direito Tributário**, p. 42.

contrário como característica predominante, na análise das denominadas presunções legais absolutas, desde que elas não possuem natureza jurídica processual, não afetam a matéria das provas no processo; “...as *presunções absolutas nada têm a ver com matéria probatória*”¹⁵²; “...las *presunciones absolutas no circunscriben su operatividad a la fase de acreditación de los hechos*”¹⁵³.

Diversamente das presunções legais relativas¹⁵⁴, portanto, há muito, já se reconhece que as presunções legais absolutas nada mais são do que normas jurídicas substantivas. Nas palavras de AIRES F. BARRETO e de CLÉBER GIARDINO:

As normas que manifestam as chamadas presunções “juris et de jure” (...) não se distinguem de quaisquer outras normas jurídicas. Tal como as demais, instituem “direito firme”, procedendo “como verdade”; normas que são, revelam-se estranhas à ideia de prova¹⁵⁵.

Da mesma forma, de acordo com LEONARDO SPERB DE PAOLA e MARIA RITA FERRAGUT, respectivamente, nas presunções absolutas “...a *ideia de presunção, na forma exposta no tópico anterior, repita-se, restringe-se às razões da edição da norma*”; “...*raciocínio presuntivo e a probabilidade encontram-se presentes na fase pré-jurídica*”, vale dizer, o raciocínio presuntivo, o juízo de probabilidade, nos moldes da acepção “ajurídica” antes apresentada, estaria limitado à “*ratio legis*”.

Logo, não só o critério de admissibilidade ou não de prova em contrário é inócuo para o estudo das presunções legais absolutas, como também não há dúvidas de que às presunções legais absolutas não é aplicável o mesmo regime jurídico das presunções legais relativas.

Definida a natureza jurídica das presunções legais absolutas, por derradeiro, impera apresentar as considerações colacionadas por LEONARDO SPERB DE PAOLA e MARÍN-BARNUEVO a respeito da estrutura normativa dessa categoria de normas; que, baseando-se nos ensinamentos de KARL LARENZ, esclarecem que essas pertencem a espécie de proposições jurídicas remissivas: “... *normas que remiten, en relación con un supuesto de hecho o en relación con la*

¹⁵² L. S. de Paola, **Presunções e ficções**..., *op. cit.*, p. 63.

¹⁵³ D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones**..., *op. cit.*, p. 121.

¹⁵⁴ De acordo com CARLOS RENATO CUNHA, “A nosso ver, as presunções relativas, ..., diferem ontologicamente das presunções absolutas” – **O simples**..., *op. cit.*, p. 192.

¹⁵⁵ **As presunções**..., *op. cit.*, p. 196. No mesmo sentido: L. S. de Paola, **Presunções e ficções**..., *op. cit.*, p. 61; D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones**..., *op. cit.* p. 121; M. R. Ferragut, **Presunções no direito Tributário**, *op. cit.*, p. 117; Alfredo A. Becker, **Teoria Geral**..., *op. cit.*, p. 544.

consecuencia jurídica, a otra norma jurídica”; “Em face de uma norma completa, hipótese e mandamento, cria-se outra, cuja hipótese vincula-se ao mandamento da primeira” (sic)¹⁵⁶.

Isso é, o legislador estabelece que, para determinado fato, serão aplicáveis as mesmas consequências jurídicas previstas para um outro fato, por meio de uma remissão, equiparando regimes jurídicos. A explicação dada por MARÍN-BARNUEVO vem a calhar:

...la presunción absoluta puede ser definida como la disposición normativa mediante la que se considera que la realización de un hecho lleva inexorablemente aparejada la realización de otro hecho distinto, a los efectos de imputar al primero los efectos jurídicos del segundo¹⁵⁷.

Um exemplo bastante didático de presunção legal absoluta, no direito brasileiro, salvo melhor juízo, parece-nos o caso do crime de estupro de vulnerável, previsto no artigo 217-A do Código Penal brasileiro, que é categórico ao estabelecer que a mera relação sexual, com menores de 14 (quatorze) anos, já configura o delito. Isso é, o legislador brasileiro definiu que, a prova do relacionamento sexual entre um sujeito maior (artigo 5º do Código Civil) e um infante menor de 14 (quatorze) anos, leva, inexoravelmente, à conclusão da violência – da ausência de consentimento da vítima –, dada sua vulnerabilidade, e, conseqüentemente, tornam-se aplicáveis os efeitos jurídicos ali prescritos.

Apenas a título de esclarecimento, as limitações para a utilização da técnica legislativa das presunções legais absolutas, na criação de normas jurídicas, serão tratadas na sequência, no tópico específico dos limites constitucionais de aplicação de presunções legais absolutas. Adianta-se, contudo, que, considerando que as presunções legais absolutas são normas de natureza substantiva, os limites impostos ao legislador, para sua criação, não são diferentes daqueles ordinariamente postos para qualquer outra norma jurídica, e, em especial, o Princípio da Igualdade.

¹⁵⁶ L. S. de Paola, **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 62; D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 118; Karl Larenz, **Metodologia da Ciência do Direito**, p. 359.

¹⁵⁷ **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 123.

3.1.5 Ficções

Instituto jurídico comumente correlato à temática das presunções é a ficção jurídica, o que leva, invariavelmente, à necessidade de investigar de que maneira estas se diferenciam daquelas, ou se, de alguma forma, seria possível tratá-las conjuntamente. Antes, porém, urge esclarecer o que pode ser entendido com o vocábulo “ficção” na ciência do direito.

Da análise das diversas definições apresentadas pelos autores, no tema, destaca-se como característica essencial, nas ficções jurídicas, o elemento de simulação, na medida em que assemelha fatos que se sabe, de antemão, não possuem coincidência na realidade jurídica, institucional ou objetiva, com a finalidade de estabelecer determinado regime jurídico para a situação “ficta”.

Note-se que, juridicamente, deve-se excluir da concepção de ficção a ideia de falsidade ou de verdade legal, isso porque, conforme ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, à linguagem das normas jurídicas, não são aplicáveis as valências de verdade e falsidade, mas sim de validade e invalidade¹⁵⁸. Nas palavras de CRISTIANO CARVALHO:

Cumpre insistir que a ficção jurídica não é uma “mentira” legal, ou uma falsidade e, tampouco, uma “verdade” jurídica. Não apenas não há no contexto jurídico-normativo critérios de verdade/falsidade da mesma forma que no discurso científico, como a essência da ficção é justamente de desconsideração da realidade com propósitos determinados (*sic*)¹⁵⁹.

Importante destacar, ainda, que a tese das ficções como falsificação da realidade pelo direito já foi, desde a metade do século passado, superada¹⁶⁰.

Vejamos, pois, os exatos termos apresentados pelos autores. De início, vale a pena citar a conceituação utilizada por KARL LARENZ, cujo destaque está na ideia de equiparação de situações desiguais:

A ficção jurídica consiste em equiparar voluntariamente algo que se sabe que é desigual. Uma vez que a desigualdade efectiva daquilo que é

¹⁵⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 35; ver também L. S. de Paola, **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 76-77.

¹⁵⁹ **Ficções Jurídicas...**, *op. cit.*, p. 223.

¹⁶⁰ J. R. Vieira, Equiparações de Estabelecimentos Comerciais a Industriais: Ficções que Tangem o Divino ou que Tocam o Demoníaco?. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo**, inédito, p. 11.

equiparado é conhecida daquele que se serve da ficção, esta distingue-se de uma identificação incorrecta, erroneamente operada, ou da subsunção¹⁶¹.

Dedicando-se exclusivamente à temática em questão, em específico, às ficções jurídicas no âmbito do direito tributário, CRISTIANO CARVALHO apresenta uma explicação primeira, “ajurídica”, do vocábulo “ficção”:

...a ficção é um elemento de discurso, cuja função é fabuladora, isto é, desvincular a linguagem da realidade natural ou institucional, de forma a inventar estados de coisas não existentes fora do universo linguístico. Outrossim, a ficção serve para desconectar a linguagem da realidade, pois a função precípua da primeira é permitir a ação eficaz do homem na última em determinados contextos (*sic*)¹⁶².

Na sequência, o jurista traz o que deveria ser entendido como ficção jurídica:

A ficção jurídica é um ato de fala, que propositadamente não vincula algum aspecto da regra à realidade jurídica, à realidade institucional ou à realidade objetiva, de modo a assim poder gerar efeitos que não seriam possíveis de outra forma. A ficção jurídica é, portanto, uma desvinculação normativa entre o real e o direito (*sic*)¹⁶³.

Na mesma linha dos autores precedentes, MARÍN-BARNUEVO explica que a ficção jurídica corresponde a uma “...*disposición normativa que simula la identidad de dos hechos que se sabe diferentes, con la finalidad de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descrito para el primero*”¹⁶⁴.

Para ilustrar o instituto jurídico em comento, um exemplo bastante utilizado na doutrina é o caso de atribuir a navios e aeronaves natureza jurídica de bens imóveis, para efeitos do regime jurídico da hipoteca, e não do penhor¹⁶⁵. Note-se, aqui, que a ficção não cria uma verdade legal, mas apenas equipara situações que não possuem correspondência no mundo dos fatos, justamente para lhes aplicar determinado regime jurídico específico.

¹⁶¹ **Metodologia**..., *op. cit.*, p. 366.

¹⁶² **Ficções Jurídicas**..., *op. cit.*, p. 69.

¹⁶³ *Ibidem*, p. 222-223.

¹⁶⁴ **Presunciones**..., *op. cit.*, p. 137.

¹⁶⁵ Art. 1.473, VI e VII, do Código Civil brasileiro.

De todo o exposto, depreende-se que, do ponto de vista estrutural normativo, como técnica legislativa que são, as ficções equivalem, da mesma forma que ocorre com as presunções legais absolutas, às normas jurídicas remissivas, “...*técnica legislativa que amplia em relação a determinados fatos o regime jurídico previsto para outros*” (sic)¹⁶⁶; “*Imputa-se a determinado fato, em outras palavras, consequências jurídicas de outro*”¹⁶⁷.

Perceba-se, outrossim, que as ficções jurídicas são claramente normas jurídicas de direito material, estatuinto regimes jurídicos para situações de fato. Com efeito, as diferenças entre as ficções jurídicas e as presunções “*hominis*” e legais relativas são evidentes. Enquanto aquelas, uma vez que estabelecem regimes jurídicos para fatos, possuem natureza material, estas têm natureza adjetiva, tratam de matéria processual probatória.

Contudo, com relação às presunções legais absolutas, as distinções são um pouco mais sutis, dada a proximidade sintática entre as figuras. A referida proximidade entre ficções e presunções legais absolutas diz respeito ao fato de ambas possuírem estrutura intranormativa de normas remissivas¹⁶⁸. Nesse contexto, considerando a similitude estrutural entre presunções legais absolutas e ficções, é importante anotar de que maneira elas seriam distintas.

A doutrina costuma sustentar como diferença entre essas figuras o fato de que, sob a óptica pré-legislativa, nas presunções legais absolutas, sempre haverá uma relação causal entre os fenômenos equiparados, de acordo com princípios de normalidade adotados pelo legislador, enquanto nas ficções, por outro lado, ignora-se a existência dessa relação causal¹⁶⁹.

No que diz respeito à existência de diferenças no âmbito jurídico, LEONARDO SPERB DE PAOLA, com base nas lições de KARL LARENZ e de acordo com a teoria tridimensional do direito, de MIGUEL REALE, explica que a abrangência do regime jurídico a que se faz remissão seria o fato dissociativo entre as figuras¹⁷⁰. Conquanto nas presunções legais absolutas exista um vínculo implicacional entre as situações equiparadas, o intérprete teria autorização para fazer uso da norma de maneira mais ampla, aplicando todo o regime jurídico da

¹⁶⁶ L. S. de Paola, **Presunções e ficções**..., *op. cit.*, p. 78.

¹⁶⁷ M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 111.

¹⁶⁸ P. de B. Carvalho, **Curso**..., *op. cit.*, p. 110.

¹⁶⁹ D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones**..., *op. cit.*, p. 142; L. S. de Paola, **Presunções e ficções**..., *op. cit.*, p. 79.

¹⁷⁰ *Ibidem*, p. 82.

norma a que se faz remissão. Nas ficções, por sua vez, a remissão “... *não abarca a totalidade do regime jurídico existente, mas apenas aqueles seus aspectos que, em vista dos fins e dos valores em jogo, são relevantes para a equiparação*”. Aqui o elemento teleológico, uma das características essenciais das ficções, aparece em sua plenitude¹⁷¹.

3.2 LIMITES CONSTITUCIONAIS AO USO DAS PRESUNÇÕES E FICÇÕES

3.2.1 Presunções simples

As presunções simples, como já asseverado, por estarem situadas na fase probatória de um processo ou procedimento, administrativo ou judicial, podem ser entendidas como um instituto processual, correspondente ao resultado do processo intelectual realizado pelo operador jurídico, segundo o qual, diante da comprovação de um determinado fato, chega-se à convicção da ocorrência de outro fato, importante para o deslinde do feito, diante do nexó existente entre ambos¹⁷².

Mas quais seriam os limites constitucionais para a utilização das presunções simples, mais especificamente, no que diz respeito ao reconhecimento da ocorrência do fato típico descrito na hipótese de incidência de determinado tributo. Em outras palavras, quais os requisitos necessários para que determinada presunção simples, que tomou como ocorrido determinado fato jurídico, criador de uma obrigação tributária, mediante a prova da ocorrência de outro fato, seja tida como válida.

A resposta a tal indagação, dada a “...*extrema cautela*...”¹⁷³ que exige sua aplicação, encontra-se precisamente no nexó lógico estabelecido entre a afirmação-base – o fato comprovado diretamente –, e a afirmação-presumida. Isso porque, para que o nexó lógico seja suficiente para justificar a aplicação da presunção

¹⁷¹ D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 136.

¹⁷² Item 3.1.2, p. 28-30.

¹⁷³ J. R. Vieira, Crédito Presumido do IPI na Industrialização por Encomenda: Um Estado “Maquiaveliano” e talvez “Maquiavélico”. *In*: MACE DO, Alberto *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual**, p. 494.

simples, ou seja, para a validade das presunções simples, pressupõem-se que a afirmação-base conduza a um nexo lógico grave – há alto grau de probabilidade –; preciso – o indício é relacionado com apenas um fato desconhecido –; e concordante – as afirmações base convergem para o mesmo resultado¹⁷⁴. Não por outra razão,

Some-se a isso o fato de que a validade das presunções simples dependerá, sobretudo, da argumentação jurídica utilizada pelo aplicador do direito, principalmente em razão do dever de motivação das decisões judiciais e administrativas, previsto na Constituição Federal de 1988 (art. 1º, II, e parágrafo único; art. 5º, LV; art. 37; e art. 93, IX)¹⁷⁵.

3.2.2 Presunções legais relativas

As presunções legais relativas, como mostramos no item 3.1.3, p. 30-34, correspondem a uma técnica legislativa pela qual o legislador prevê que a ocorrência de determinado fato faz pressupor a existência de outro, salvo na hipótese de prova em contrário, que ilide o nexo lógico estabelecido pela lei¹⁷⁶. Seus fundamentos residiriam no Princípio da Paridade de Armas, em geral, já que as presunções legais relativas teriam como finalidade a facilitação da prova de determinado direito pela parte, equilibrando a relação jurídica processual; e no Princípio da Praticabilidade, em particular, no Direito Tributário, quando as presunções legais relativas possuem como fim a simplificação da fiscalização e da arrecadação pelo Estado, com a utilização de médias e padrões, em função de que *“...não tem ele, Estado, o mais das vezes, contato imediato com as atividades*

¹⁷⁴ Nesse sentido: L. S. de Paola, **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 73; M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 140-141; F. C. Haret, **Presunções no Direito...**, *op. cit.*, p. 51; D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 87.

¹⁷⁵ A respeito do dever de motivação: C. A. Bandeira de Mello, **Curso de Direito Administrativo**, p. 511; R. R. de Lucca, **O dever de motivação das decisões judiciais**, p. 77-88. Além disso, é importante lembrar o destaque, mais do que necessário, ao dever de motivação preconizado pelo legislador infraconstitucional, seja das decisões judiciais no artigo 489 do novo Código de Processo Civil – Lei nº 18.105/2015 –, seja das decisões administrativas no artigo 50 da Lei do Processo Administrativo Federal – Lei nº. 9.784/1999.

¹⁷⁶ L. S. de Paola, *op. cit.*, p. 64.

*geradoras de riqueza tributável, além do que, ... é, nos dias de hoje, praticamente inviável a investigação exaustiva da riqueza tributável de cada contribuinte*¹⁷⁷.

Contudo, em um sistema jurídico em que os princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva possuem prevalência axiológica, é evidente que a utilização de presunções legais relativas não é, nem poderá ser, ilimitada. Nesse sentido, coloca-se como restrição primeira à instituição de presunções legais relativas, paradoxalmente, o mesmo princípio que as fundamenta, que é o Princípio da Paridade de Armas.

Ora, como afirmado, as presunções legais relativas são criadas, por vezes, com o objetivo de trazer equilíbrio à relação jurídica processual, aliviando o ônus probatório de determinada parte no processo, mediante a alteração do objeto da prova. Ocorre que, em determinadas situações, essa alteração do objeto da prova poderá trazer um desequilíbrio tão grande que inviabilizará, por completo, a apresentação da prova em contrário pela parte prejudicada. Assim, nessas hipóteses, o Princípio da Paridade de Armas terá sido violado, diante de uma acentuada desigualdade. Nas palavras de LEONARDO SPERB DE PAOLA:

...surge o risco da presunção afetar o princípio do devido processo legal, principalmente nos seus corolários que impõem a igualdade de tratamento das partes litigantes e a paridade de armas. Com efeito, a presunção legal relativa pode criar tamanha dificuldade à parte por ela prejudicada, para apresentar prova em contrário, que todas as garantias do *due process of law* tornam-se inócuas (*sic*)¹⁷⁸.

Pior que isso: eventualmente, quando se tratar de hipóteses de presunções legais relativas em matéria tributária, em decorrência dessa impossibilidade de produção de prova em contrário, é possível que se esteja violando a própria capacidade contributiva do sujeito passivo, na medida em que inviabilizará, como é óbvio, a demonstração de que, no caso concreto, o fato presumido, criador da obrigação tributária, ocorreu com menor intensidade, ou, até mesmo, simplesmente não existiu¹⁷⁹.

¹⁷⁷ *Ibidem*, p. 92.

¹⁷⁸ **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 70.

¹⁷⁹ Sobre essa questão, EMERSON CATURELLI assevera que: "...a criação de presunções relativas que desconsiderem a relação de probabilidade entre fato conhecido e fato desconhecido pode deixar o contribuinte em situação excessivamente prejudicial, rompendo o equilíbrio da relação, e, mais do que isso, pode ensejar a exigência de tributo sem que exista a respectiva capacidade contributiva, ... pois o contribuinte encontra-se de tal maneira inferiorizado na relação processual

Para solucionar uma celeuma dessa natureza, LEONARDO SPERB DE PAOLA afirma que a parte prejudicada pela presunção legal relativa se poderá valer de duas defesas. A primeira delas seria a apresentação da prova em contrário, o que seria o mais comum. A segunda hipótese de defesa seria a tentativa de desconstituição, de forma genérica, da verossimilhança da presunção estabelecida na lei, com a demonstração de que a ocorrência do fato objeto da prova não leva, o mais das vezes, à convicção da existência do fato presumido. Isso é, importaria a impugnação do nexu lógico estabelecido pelo legislador, por não estarem presentes os predicados de gravidade, precisão e concordância¹⁸⁰.

Por outro lado, quando utilizadas com a finalidade de simplificar a atividade de arrecadação e fiscalização, por parte do Poder Público, as presunções legais relativas, assim como ocorre com as demais medidas utilizadas em prol da praticabilidade, terão seus limites fixados pelos princípios mais essenciais do direito tributário: a Igualdade e a Capacidade Contributiva¹⁸¹. Seja como for, como já destacado no presente trabalho, é necessário que sejam garantidos ao contribuinte, na hipótese em que contra ele for utilizada uma presunção legal relativa, mecanismos equitativos que o protejam da eventual impossibilidade de afastar a presunção em seu caso concreto¹⁸².

3.2.3 Presunções Legais Absolutas

Estabelecer os limites para a utilização das chamadas presunções legais absolutas pressupõe, invariavelmente, a determinação de sua natureza jurídica. No entanto, conforme exposto anteriormente, o assunto não é de todo pacífico: há, de um lado, aqueles que defendem que o traço característico das presunções legais absolutas é o fato de não admitirem a produção de prova em contrário¹⁸³; e, de outro, há aqueles que afirmam que as presunções legais absolutas seriam normas

que não encontra meios de provar a insubsistência do lançamento" (sic) – Arbitramento..., *op. cit.*, p. 78-79.

¹⁸⁰ **Presunções e ficções**..., *op. cit.*, p. 70.

¹⁸¹ Item 2.1, p. 9-16; Item 2.3, p. 16-20.

¹⁸² J. R. Vieira, **O IRPF**..., *op. cit.*, p. 188.

¹⁸³ *Ibidem*, p. 187; M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 149; I. G. M. da Silva, **Presunções no Direito Tributário**, p. 42.

remissivas, pelas quais o legislador estabelece que a ocorrência de determinado fato está diretamente ligada à ocorrência de outro, aplicando ao primeiro o regime jurídico previsto para o segundo¹⁸⁴. Nessa segunda ideia, portanto, a tradicional noção da impossibilidade de produção de prova em contrário tornar-se-ia impertinente.

Dessa forma, é necessário indicar quais as limitações para as presunções absolutas, tomando como base cada um desses posicionamentos.

Para o primeiro entendimento, considerando a inadmissibilidade de produção de prova em contrário, no que diz respeito ao direito tributário, mais especificamente para a criação da obrigação jurídica tributária, seriam inconstitucionais as presunções legais absolutas, sobretudo em razão do Princípio da Capacidade Contributiva, posto que real e efetiva, exigindo que seja garantido ao contribuinte a faculdade de demonstrar que o fato jurídico tributário não ocorreu¹⁸⁵. Essa é a lição de MARIA FERRAGUT:

...as presunções absolutas não podem ser validamente utilizadas para a instituição de obrigações tributárias, já que não permitem que o sujeito contra quem a presunção aproveita apresente provas cabais de que o evento descrito no fato indiciado não ocorreu, mas que, mesmo assim, o direito permaneça reconhecendo-o como ocorrido¹⁸⁶.

Para essa corrente doutrinária, portanto, a inconstitucionalidade das presunções legais absolutas existiria desde a criação da norma jurídica, quando disser respeito às obrigações jurídico-tributárias¹⁸⁷.

Diferentemente, de acordo com os autores que defendem a natureza remissiva das presunções legais absolutas, não seria possível sustentar “a priori” que elas sejam inconstitucionais, mesmo quando relativas à criação de obrigações jurídicas tributárias. Nesse sentido, MARÍN-BARNUEVO e LEONARDO DE PAOLA

¹⁸⁴ Cf. L. S. de Paola, **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 63; D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 121.

¹⁸⁵ De maneira geral, as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório também são considerados limites à utilização das presunções legais absolutas, por razões óbvias. Nesse sentido, M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 148-149; F. D. P. Tomé, **A prova...**, *op. cit.*, p. 160-163. Quanto ao limite do Princípio da Capacidade Contributiva, F. Moschetti, **II princípio...**, *op. cit.*, p. 261-262; R. H. Costa, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 91-94.

¹⁸⁶ **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 151.

¹⁸⁷ MOSCHETTI é categórico ao afirmar que “... as presunções fiscais absolutas, ainda se abstratamente lógicas e racionais, são sempre inconstitucionais”. **II princípio...**, *op. cit.*, p. 287. Nesse mesmo sentido: F. D. P. Tomé, **A prova...**, *op. cit.*, p. 160; R. H. Costa, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 167.

argumentam que seriam cabíveis as presunções legais absolutas quando o fato constante na norma remissiva fosse indicador de capacidade contributiva¹⁸⁸.

Não obstante tal consideração, MARÍN-BARNUEVO não desconsidera o fato de que, ainda em termos abstratos, deve-se verificar que as normas de remissão possuem especiais dificuldades em sua confrontação com o Princípio da Igualdade – de nossa parte, por ser seu corolário, acrescentamos o Princípio da Capacidade Contributiva –, desde que seria questionável admitir que dois pressupostos de fato distintos possam ter exatamente o mesmo regime jurídico¹⁸⁹.

Interessante, também, é a construção teórica formulada por LEONARDO DE PAOLA, com vistas ao sistema constitucional tributário pátrio. Segundo ele, a limitação das presunções legais absolutas não estaria arraigada tão fortemente na capacidade contributiva, mas sim na rígida e exaustiva discriminação constitucional de competências entre os entes federativos, decorrente do intocável Princípio da Federação (art. 60, §4º, I, da Constituição Federal), “... *um dos pilares sobre os quais se assenta o edifício jurídico nacional*”¹⁹⁰.

Isso é, considerando que o legislador constitucional delimitou as competências tributárias de cada ente federativo, estabelecendo as regras-matrizes de incidência de cada um dos tributos, os “arquétipos dos tributos” (ROQUE CARRAZZA¹⁹¹), seriam legitimadas todas as presunções que puderem ser enquadradas nessas regras-matrizes constitucionais¹⁹².

Outrossim, sustenta o autor que, diante da competência tributária residual da União (art. 154, I, da CF), as normas veiculadoras de presunções absolutas respeitantes dessa competência também seriam válidas, desde que obedecidos os requisitos constitucionais para o seu exercício¹⁹³.

¹⁸⁸ **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 248; **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 154-156.

¹⁸⁹ D. Marín-Barnuevo F., **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 252-253.

¹⁹⁰ R. A. Carrazza, **Curso...**, *op. cit.*, p. 564 e 178.

¹⁹¹ *Ibidem*, p. 579.

¹⁹² L. S. de Paola, **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 154.

¹⁹³ *Ibidem*, p. 176.

3.2.4 Ficções

Como dissemos, as ficções jurídicas possuem a mesma estrutura normativa das presunções legais absolutas, qual seja, a estrutura de normas remissivas, pela qual imputa-se a determinado fato as consequências jurídicas previstas para outro, mesmo inexistindo semelhança entre ambos. Por outro lado, destacamos a natureza jurídica substantiva das ficções, atribuindo regimes jurídicos para fatos hipotéticos.

Com efeito, via de regra, as mesmas advertências apontadas para a aplicação das presunções absolutas são úteis às ficções. Isso é, partindo-se do pressuposto de que, nas ficções, há a equiparação entre um fato jurídico hipotético a outro, com a finalidade de atribuir-lhe a mesma disciplina normativa, é bastante questionável se essa técnica, no âmbito do Direito Tributário, não acarretaria, o mais das vezes, na violação dos princípios constitucionais da Igualdade, da Capacidade Contributiva e da Federação, este diante da rígida discriminação constitucional das competências tributárias.

Diante desse patente risco na utilização das ficções¹⁹⁴, não nos parece desarrazoada a peremptória afirmação que fazem alguns, no sentido de que as ficções não poderiam ser utilizadas para a criação de obrigações tributárias, pois isso acarretaria a “...violação de diversos princípios constitucionais, dentre os quais a legalidade, a tipicidade e a discriminação constitucional de competência”¹⁹⁵; “...são legítimas ficções cuja única função é tornar o subsistema tributário operacional, sem, no entanto, ferir a capacidade contributiva. Ficções que ultrapassam essa função meramente integradora devem sucumbir ao teste da constitucionalidade”¹⁹⁶; “...são inadmitidas no ordenamento para fins de criar obrigações tributárias”¹⁹⁷; “...o recurso do legislador à ficção, na hipótese da norma dos tributos, importa, via de regra, hostilidade contra o Código Maior”¹⁹⁸.

¹⁹⁴ J. R. Vieira, IPI x ICMS e ISS: Conflitos de Competência ou Sedução das Aparências ? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (coord.). **Direito Tributário: Tributação do Setor Industrial**, p. 70.

¹⁹⁵ M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, op. cit., p. 161.

¹⁹⁶ C. Carvalho, **Ficções Jurídicas...**, op. cit., p. 250.

¹⁹⁷ F. C. Haret, **Presunções no Direito...**, op. cit., p. 198.

¹⁹⁸ J. R. Vieira, **Equiparações...**, op. cit., 14.

4 O ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO

4.1 INTRODUÇÃO

São poucos os estudos a respeito do arbitramento da base de cálculo na doutrina nacional. E, dentre eles, é da autoria de EMERSON CATURELI o estudo mais aprofundado no tema, realizado no livro “Arbitramento do Lucro no Lançamento do Imposto sobre a Renda”. Em realidade, boa parte desses estudos não se preocupa tanto com a análise da natureza jurídica do instituto, centrando atenções apenas no que tange aos pressupostos de sua aplicação. Feita essa advertência, passemos a uma análise semântica do vocábulo “arbitramento”.

A esse respeito, de acordo com ALBERTO XAVIER, é possível verificar ao menos três acepções distintas para o termo, sempre vinculadas à ideia de descumprimento dos deveres instrumentais por parte do contribuinte¹⁹⁹.

Na primeira delas, arbitramento corresponderia a uma avaliação realizada pela Administração Fazendária, mediante a análise de provas diretas a respeito da ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência de determinado tributo. É o que poderia ocorrer, por exemplo, em uma situação de sonegação de informações por quem de direito, sendo, posteriormente, postas à disposição, ou até mesmo descobertas pela Administração Fazendária.

Em um segundo significado, arbitramento também corresponderia a uma avaliação de iniciativa da Administração Fazendária, em relação à ocorrência do fato jurídico tributário, no entanto, ao contrário do que ocorre na primeira das acepções, essa avaliação dar-se-ia com base em presunções simples, por “métodos indiciários”²⁰⁰.

Para a terceira e última acepção, arbitramento pode ser entendido como a determinação legislativa da base de cálculo do tributo, mediante a utilização de

¹⁹⁹ **Do lançamento tributário: teoria geral do ato, do procedimento e processo tributário**, p. 126 e *et. seq.* Para MARIA RITA FERRAGUT, o termo “arbitramento” pode ser entendido como: a) apuração da base de cálculo por métodos indiretos; b) definição legal de base de cálculo substitutiva, diante da impossibilidade de aferir de forma segura a dimensão do fato jurídico tributário; e c) ato administrativo de natureza indiciária decorrente da impossibilidade de adoção da base de cálculo substitutiva. Em todas essas acepções, pressupõe-se a ocorrência do descumprimento de deveres instrumentais – **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 260.

²⁰⁰ A. Xavier, **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 127.

presunções legais, independentemente de uma atividade da Administração Fazendária para a verificação em concreto da dimensão dos fatos jurídicos tributários²⁰¹. Seriam, pois, as hipóteses em que, verificado o ato ilícito do contribuinte em relação aos seus deveres formais, o legislador determina a utilização de um método específico para apuração da base de cálculo. Segundo ALBERTO XAVIER, é o que ocorre, por exemplo, quando não é possível a utilização do lucro real diante da imprestabilidade da documentação apresentada, em que a própria lei estabelece que a base de cálculo será um percentual sobre a receita bruta²⁰².

4.2 O ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO – ARTIGO 148 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Como nos ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, são duas as relações jurídicas tributárias: as obrigacionais e as não obrigacionais²⁰³. O critério classificatório adotado é a patrimonialidade da prestação. Assim, as relações jurídicas obrigacionais serão aquelas cuja prestação é suscetível de avaliação econômica, “...*que se resolve(m) numa quantia em dinheiro ou algo que nele se possa converter*” (adaptamos, nos parênteses)²⁰⁴: são as chamadas obrigações tributárias principais (art. 113, §1º, da Lei nº. 5.172, de 25.10.1966). Por outro lado, as relações jurídicas não obrigacionais não serão susceptíveis de avaliação econômica, e que, em virtude dessa característica, serão aquelas relações, quando tributárias, que “...*prescrevem comportamentos ...consistentes num fazer ou não fazer, os quais não se justificam por si mesmo, preordenados que estão a tornar*

²⁰¹ Ressalte-se que ALBERTO XAVIER adota o clássico entendimento de que o critério distintivo entre a presunção legal relativa e a absoluta estaria na possibilidade ou não de produção de prova em contrário – **Do lançamento**..., *op. cit.*, p. 131.

²⁰² *Ibidem*, p. 127.

²⁰³ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES faz duras críticas a essa corrente doutrinária. Para ele, é o direito positivo que identifica quais os requisitos necessários para qualificar ou não determinado dever jurídico como obrigação, uma vez que, enquanto o dever jurídico é uma categoria formal, pertencente à Teoria Geral do Direito, a obrigação é material, objeto, portanto, das disciplinas jurídicas particulares, da dogmática jurídica. Assim, a patrimonialidade não pode ser erigida abstratamente como elemento essencial da obrigação jurídica, pois somente será requisito para o reconhecimento de uma obrigação caso esteja prevista ou não em uma norma jurídica – **Obrigação Tributária**, p. 39-44.

²⁰⁴ P. de B. Carvalho, **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 241.

*possível*²⁰⁵ a atividade da Administração Fazendária: são os chamados deveres instrumentais ou formais.

Por essa razão, esses deveres instrumentais, de acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO e JOSÉ ROBERTO VIEIRA, seriam impropriamente denominados como “obrigações acessórias” no nosso direito positivo (art. 113, §§2º e 3º, do CTN), desde que não podem ser chamados de obrigações, nem tampouco serão, necessariamente, acessórios²⁰⁶.

Os deveres instrumentais ou formais, em certo sentido, decorrem do Princípio da Praticabilidade, possibilitando o contorno de evidentes dificuldades materiais, no que diz respeito à gestão tributária, pela Administração Fazendária; bem como protegendo o cidadão contra eventuais abusos em relação à sua liberdade individual e, sobretudo, à sua privacidade. Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO assevera que “...seria sobremodo difícil e problemático o exercício da atividade impositiva do Estado caso prescindíssemos dessa camada subjacente de informações, orientadas prescritivamente para fundamentar os fatos tributários”²⁰⁷. Há, assim, nas palavras de REGINA HELENA COSTA, adotando expressão de JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, uma privatização da gestão tributária, representada pelo “...fenômeno de imposição de um maior número de deveres ao contribuinte, com vistas à adequada satisfação de suas obrigações tributárias”²⁰⁸.

Em virtude dessa relevância que reveste os deveres instrumentais ou formais, e prevendo a possibilidade de seu descumprimento por quem de direito, o legislador prescreve à Administração Fazendária mecanismos para contornar tais dificuldades, assegurando a apuração da base de cálculo do tributo, isso é, a mensuração das dimensões do fato jurídico tributário.

Com efeito, o legislador previu o lançamento do tributo por arbitramento da base de cálculo no artigo 148 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará

²⁰⁵ P. B. Carvalho, **Direito tributário**..., *op. cit.*, p. 242.

²⁰⁶ *Ibidem*, p. 289 e 241; **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, p. 65-66.

²⁰⁷ **Direito tributário**..., *op. cit.*, p. 244.

²⁰⁸ “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”, in **Revista Española de Derecho Financeiro**, Madrid, Vicitas, n. 37, 1983, 84-85; **Praticabilidade**..., *op. cit.*, p. 194-195.

aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Da leitura dessa proposição prescritiva, é quase intuitiva a conclusão de que o arbitramento corresponde a um método de apuração da base de cálculo, “...*processo técnico alternativo e estrito de apuração do ‘quantum debeatur’*”²⁰⁹; “...*o arbitramento ... é apenas técnica – inerente ao lançamento de ofício – para avaliação*”²¹⁰; “...*método indireto de determinação da base de cálculo*”²¹¹; “...*procedimento de apuração do fato jurídico que dá nascimento à relação jurídica tributária*”²¹²; “...*forma de apuração do valor a título de tributo*”²¹³; nas situações em que o contribuinte, ou o terceiro legalmente obrigado, não cumpriu com seus deveres instrumentais, ou, quando o fez, fez de maneira não merecedora de confiabilidade. Isso é, pressuporá a prática de ato ilícito²¹⁴.

Além disso, justamente por ter o contribuinte descumprido com seus deveres formais para com a Administração Fazendária, deixando de prestar as informações que possibilitariam a aferição do fato jurídico tributário por meio de provas diretas, o arbitramento será viabilizado, tomando como base, no mais das vezes, presunções simples e presunções legais relativas²¹⁵.

Assim, o arbitramento mediante utilização de presunções simples ocorrerá quando a Administração Fazendária, por meio de fatos indiciários a respeito de determinando fato jurídico tributário praticado pelo contribuinte, conclui, de acordo com as máximas da experiência, pela determinação de sua extensão, diante do nexo lógico existente entre ambos. Seria o caso, por exemplo, do arbitramento do lucro real, quando desconhecida até mesmo a receita bruta do contribuinte, pelo qual se parte de um fato conhecido, o patrimônio líquido, para a descoberta de um fato desconhecido, a receita bruta, com base numa correlação que a Administração Fazendária admite existir entre os dois²¹⁶.

²⁰⁹ J. S. M. Borges, **Lançamento Tributário**, *op. cit.*, p. 338.

²¹⁰ M. A. M. Derzi, **Direito tributário aplicado: Estudos e Pareceres**, p. 355.

²¹¹ L. S. de Paola, **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 248.

²¹² M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 267.

²¹³ F. C. Haret, **Presunções no Direito...**, *op. cit.*, p. 163.

²¹⁴ M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 260; F. C. Haret, **Presunções no Direito...**, *op. cit.*, p. 160.

²¹⁵ Cf. L. S. de Paola, **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 247.

²¹⁶ A. Xavier, **Do Lançamento...**, *op. cit.*, p. 130.

Será, por outro lado, fundado em presunções legais relativas, quando, verificada a impossibilidade de apuração de forma direta da base de cálculo do tributo, pela Administração Fazendária, ela utiliza o parâmetro de mensuração estabelecido pelo legislador, ao fixar o que alguns autores chamam de base de cálculo substitutiva²¹⁷. É o que ocorre, por exemplo, quando da impossibilidade de aferição do lucro real, utilizando-se, em sua substituição, determinado percentual do faturamento (art. 27, I, da Lei nº. 9.430, de 27.12.1996).

Diante de todo o exposto, pode-se concluir que o arbitramento da base de cálculo, em si mesmo, diz respeito à matéria eminentemente da ordem processual-probatória, possibilitando a produção de provas diretas e indiretas, por parte da Administração Fazendária, de modo a garantir a arrecadação tributária. Até mesmo por isso, dentre outras razões, não seria coerente defender que presunções legais absolutas e ficções servem ao arbitramento da base de cálculo, pois estas são normas jurídicas de natureza substantiva²¹⁸.

Por fim, no que tange à questão da sua classificação como lançamento²¹⁹, não há dúvida de que o *“Lançamento por arbitramento é ...apenas uma subespécie qualificada do lançamento de ofício”*²²⁰; *“...o lançamento por arbitramento, espécie do gênero lançamento de ofício”*²²¹. Além disso, o arbitramento também é cabível no decorrer de procedimento administrativo para revisão *“ex officio”* de lançamento, consubstanciando o ato administrativo de revisão, nas hipóteses do artigo 149 do CTN²²².

²¹⁷ A. Xavier, **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 128; M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 261.

²¹⁸ Essas outras razões são: a) a impossibilidade de utilização de ficções para a criação de obrigações tributárias – Item 3.2.4; e b) as presunções legais absolutas, sob o ponto de vista da doutrina clássica, conquanto não admitam produção de prova em contrário, não se coadunam com o regime jurídico do arbitramento, o qual expressamente prevê o direito ao contraditório do contribuinte.

²¹⁹ Diante dos limites a que se circunscreve o presente trabalho, não adentramos na temática a respeito do lançamento, mantendo o foco apenas no arbitramento da base de cálculo. Sobre assunto, veja-se: J. R. Vieira, **Parecer: Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social**, p. 1-6.

²²⁰ J. S. M. Borges, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 337.

²²¹ M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 267.

²²² Nesse sentido: J. S. M. Borges, **Lançamento...**, p. 337; M. A. M. Derzi, **Direito tributário aplicado...**, *op. cit.*, p. 355.

4.3 NATUREZA JURÍDICA DA BASE DE CÁLCULO ARBITRADA

4.3.1 Considerações Preliminares

Analisado o arbitramento como método de apuração da base de cálculo, resta em aberto, ainda, a questão da natureza jurídica do resultado alcançado pelo arbitramento, qual seja, a base calculada. Em outras palavras, após a atividade da Administração Fazendária representada pelo lançamento por arbitramento, qual seria a natureza jurídica atribuível à determinação arbitrada do tributo ? Essa é uma questão de essencial relevância para o estudo do tema, tendo em vista que somente a partir da identificação de sua natureza jurídica é que se poderá promover a delimitação de seus contornos jurídicos e a identificação do regime jurídico aplicável.

A esse respeito, EMERSON CATURELI cogita de três correntes doutrinárias para explicar a natureza jurídica da base de cálculo alcançada pelo arbitramento²²³.

A primeira delas descreve a base de cálculo arbitrada como uma sanção, desde que a sua aplicação depende do descumprimento dos deveres instrumentais por parte do contribuinte. A segunda corrente identifica, na base de cálculo arbitrada, um viés processual probatório, como um conjunto de normas que disciplinam a apuração da base de cálculo²²⁴. A terceira e última corrente, adotada por EMERSON CATURELI, como se verá adiante, coloca a base de cálculo arbitrada, especificamente o lucro arbitrado, como uma das bases de cálculo possíveis para o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, ao lado do lucro real e do lucro presumido.

Analisemos, pois, detidamente, cada uma delas, sem observar, contudo, essa ordem.

²²³ **Arbitramento...**, *op. cit.*, p. 45.

²²⁴ Como veremos mais adiante, no item 4.3.4, p. 59-60, essa segunda corrente doutrinária, na verdade, não tenta explicar a natureza jurídica da base de cálculo arbitrada individualmente considerada, mas apenas o arbitramento como um todo, entendido como método de apuração da extensão do fato jurídico tributário.

4.3.2 Natureza Sancionadora da Base de Cálculo Arbitrada

Como dito acima, o recurso da base de cálculo arbitrada decorre do descumprimento de determinado dever administrativo tributário pelo sujeito passivo, consubstanciado, resumidamente, em situações de omissão, ou quando as declarações prestadas ou os documentos apresentados pelo contribuinte à Administração Pública não forem fidedignos. Isso é, envolverá necessariamente o descumprimento de algum dever instrumental por parte do contribuinte.

Com efeito, poder-se-ia cogitar de um viés sancionador para o arbitramento da base de cálculo, sobretudo em razão dessa necessidade da prática de um ilícito prévio, referente à violação de deveres instrumentais por parte do contribuinte para possibilitar a sua utilização²²⁵.

Contudo, entender a utilização da base de cálculo arbitrada como sanção por ato ilícito mostra-se, de imediato, equivocado. Isso porque, em primeiro lugar, como nos ensina o magistério de GERALDO ATALIBA, a Constituição Federal estabelece “...um *preciso – embora implícito – conceito de tributo*”, dotado das características da compulsoriedade e da licitude da hipótese de incidência²²⁶. Esta última característica significa que, nas palavras do autor:

O dever de levar dinheiro aos cofres (tesouro = fisco) do sujeito ativo decorre do fato impositivo. Este, por definição, é fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico, por imperativo da isonomia (art. 5º, caput e inciso I da CF), não qualificado como ilícito. Dos fatos ilícitos nascem multas e outras consequências punitivas, que não configuram tributo, por isso não integrando seu conceito, nem submetendo-se a seu regime jurídico²²⁷.

Ademais disso, confirmando o disposto implicitamente no texto constitucional, o artigo 3º do Código Tributário Nacional é expresso ao vedar a utilização de tributo como sanção de ato ilícito. Diante disso, é evidente que o instituto em análise não tem, nem poderia ter, cunho sancionador.

Em segundo lugar, a despeito de que o argumento anterior é suficiente para excluir qualquer dúvida a respeito da inexistência de caráter punitivo no

²²⁵ E. Catureli, **Arbitramento**..., *op. cit.*, p. 46.

²²⁶ **Hipótese de incidência tributária**, p. 33. Nesse sentido: Alfredo A. Becker, **Teoria Geral**..., *op. cit.*, p. 281; P. de B. Carvalho, **Curso**..., *op. cit.*, p. 52.

²²⁷ G. Ataliba, **Hipótese**..., *op. cit.*, p. 35.

arbitramento da base de cálculo, é também de se destacar que, mesmo quando da utilização da base de cálculo arbitrada, o contribuinte não estará isento da submissão às sanções decorrentes da prática do ato ilícito, caso previstas em lei.

Em terceiro e último lugar, note-se que, até mesmo na hipótese de arbitramento da base de cálculo, a Administração Pública não poderá deixar de observar o Princípio da Capacidade Contributiva, em seus aspectos relativo e subjetivo. Isso é, o arbitramento deverá aproximar-se, tanto quanto possível, da extensão econômica do fato praticado por determinado sujeito passivo, bem como de suas condições econômicas pessoais.

Nesse sentido, não obstante tratar especificamente da hipótese de lucro arbitrado, EMERSON CATURELLI é preciso ao sustentar que:

Atribuir caráter sancionador ao lucro arbitrado significa, destarte, negar-lhe natureza tributária, e isto não se ajusta à regulação da figura no direito positivo brasileiro. As penalidades previstas para as hipóteses de descumprimento de deveres instrumentais são aplicáveis mesmo nos casos em que é cabível o arbitramento do lucro, de modo que a função punitiva é cumprida por estas sanções, nunca pelo lançamento do crédito tributário devido. Ademais, toda a estrutura dos métodos de apuração do lucro por arbitramento é concebida para aproximar-se o mais possível da efetiva manifestação da capacidade contributiva do contribuinte²²⁸.

Logo, é juridicamente insustentável atribuir natureza sancionadora à hipótese de arbitramento da base de cálculo²²⁹.

²²⁸ **Arbitramento...**, *op. cit.*, p. 55.

²²⁹ No mesmo sentido: M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 275; F. C. Haret, **Presunções no Direito...**, *op. cit.*, p. 164; M. A. M. Derzi, **Direito tributário aplicado...**, *op. cit.*, p. 360.

4.3.3 Natureza Jurídica Material – Base de Cálculo Alternativa Excepcional e Subsidiária

4.3.3.1 Introdução

Dentre os poucos estudos sobre a natureza jurídica do lucro arbitrado – uma das hipóteses do arbitramento da base de cálculo – EMERSON CATURELI apresenta uma solução inovadora no tema. De acordo com o autor, o lucro arbitrado, ao lado do lucro real e do lucro presumido, seria materialmente uma base de cálculo do imposto sobre renda, guardando uma correlação indireta com a hipótese de incidência desse imposto, mas como uma alternativa excepcional e subsidiária estabelecida pelo legislador. Nas palavras do autor:

...não há qualquer empecilho, em tese, na qualificação do lucro arbitrado, materialmente, como uma base de cálculo do imposto sobre a renda, que se caracteriza pela adoção de índices que, indiretamente, medem a manifestação de capacidade contributiva “renda”, propiciando a apuração do crédito tributário mesmo diante da ausência de colaboração do contribuinte no cumprimento de seus deveres instrumentais (*sic*)²³⁰.

Para chegar a essa conclusão, EMERSON CATURELI adota como pressuposto teórico, em parte, as lições de LUÍS EDUARDO SCHOUERI a respeito da base de cálculo dos tributos, quando da análise da regra-matriz de incidência tributária²³¹. Considerando a essencialidade de tal entendimento, a justificar a natureza jurídica material da base cálculo arbitrada, destinaremos um tópico específico para sua exposição.

²³⁰ **Arbitramento...**, *op. cit.*, p. 115.

²³¹ Ao contrário do que entende LUÍS EDUARDO SCHOUERI – **Direito Tributário**, p. 531 – para quem a base de cálculo correspondente a um elemento do critério quantitativo, presente no consequente da norma jurídica tributária, EMERSON CATURELI adota, nesse aspecto, a doutrina de GERALDO ATALIBA, afirmando que “...a base de cálculo *íntegra*, quando vista sob a perspectiva estática, a norma de incidência tributária” – **Arbitramento...**, *op. cit.*, p. 29.

4.3.3.2 A Base de Cálculo dos Tributos Não-Vinculados na Concepção de LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Em sua análise a respeito dos critérios presentes no consequente da regra-matriz de incidência, especialmente no que tange ao elemento base de cálculo, contido no critério quantitativo dessa norma, LUÍS EDUARDO SCHOUERI afirma que a base de cálculo corresponde à quantificação do fato jurídico tributário. Isso é, a base de cálculo seria a dimensão em concreto do fato que corresponde à própria hipótese de incidência. Reconhece, portanto, a importância da base de cálculo, diante de sua íntima relação com o critério material da hipótese de incidência²³².

Na sequência de seu texto, mesmo reconhecendo essa “...*relação de inerência...*” entre a base de cálculo e a hipótese de incidência (ROQUE CARRAZZA), LUÍS EDUARDO SCHOUERI cogita se existiria ou não uma base de cálculo única, “...*própria...*” para cada imposto²³³. Em outras palavras, se para cada hipótese de incidência haveria uma única base de cálculo possível para cada tributo. Partindo da premissa de que “...*é inerente a todo tributo qualquer base que meça a materialidade de sua hipótese de incidência*”, o autor conclui que não existiria uma relação de unicidade entre ambas, “...*sendo perfeitamente possível encontrarem-se várias bases de cálculo apropriadas para medir o fato gerador*”²³⁴.

Por essa razão, SCHOUERI assevera que o legislador infraconstitucional teria liberdade para escolher um ou mais modos de expressar numericamente a hipótese tributária, definindo-os como bases de cálculo possíveis de certo tributo, desde que essa escolha guarde certa relação com a hipótese de incidência²³⁵.

Como dito, com fundamento em tais considerações, CATURELI conclui que o lucro arbitrado seria necessariamente uma base de cálculo do imposto de renda, materialmente considerada. Vale dizer, o legislador teria estabelecido, ainda

²³² **Direito...**, *op. cit.*, p. 532-533.

²³³ R. A. Carrazza, **Curso...**, *op. cit.*, p. 579; **Direito...**, *op. cit.*, p. 543.

²³⁴ *Idem*; Fato Gerador da Obrigação Tributária, *in*: Luís Eduardo Schoueri (coord.). **Direito Tributário**, V. I, p. 163.

²³⁵ O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis**, p. 242.

que de forma excepcional e subsidiária, que uma das bases de cálculo do imposto sobre a renda seria o lucro arbitrado.

4.3.3.3 Considerações Críticas

A despeito da clareza de raciocínio e da engenhosidade da fundamentação levada a cabo por SCHOUERI, acolhida integralmente por CATURELI, bem como o fato deste último autor admitir que o lucro arbitrado, como uma das bases de cálculo possíveis do imposto sobre a renda, não significa que o legislador tenha liberdade irrestrita “...para a fixação dos índices a serem utilizados na apuração da base de cálculo do imposto”, cremos não ser possível sustentar a inexistência de uma relação de unicidade entre a base de cálculo e a hipótese de incidência de determinado tributo²³⁶. Para justificarmos tal compreensão, é necessário, ainda que de forma bastante objetiva, tecermos considerações a respeito do dado base de cálculo do critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária.

4.3.3.3.1 A Base de Cálculo e sua Importância na Conformação da Regra-Matriz de Incidência

Previsto no consequente da regra-matriz de incidência tributária²³⁷ – como nos ensinam, dentre outros, PAULO DE BARROS CARVALHO, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e JOSÉ ROBERTO VIEIRA²³⁸ – e considerado, em conjunto com o critério pessoal, como identificador do tributo, o critério quantitativo serve exatamente para definir o objeto da prestação, “...faz possível precisar, com

²³⁶ **Arbitramento**..., *op. cit.*, p. 116.

²³⁷ Em sentido contrário: Alfredo A. Becker, **Teoria Geral**..., *op. cit.*, p. 281; e G. Ataliba, **Hipótese**..., *op. cit.*, p. 78 e 108.

²³⁸ Cf. P. de B. Carvalho, **Direito Tributário**..., *op. cit.*, p. 249; P. de B. Carvalho, **Curso**..., *op. cit.*, p. 283 *et seq.*; J. S. M. Borges, **Lançamento**..., *op. cit.*, p. 148-150; J. R. Vieira, **A regra-matriz**..., *op. cit.*, p. 62.

*segurança, a exata quantia devida a título de tributo*²³⁹. Obrigatoriamente, o critério quantitativo deverá ser composto por dois elementos: a base de cálculo e alíquota²⁴⁰. Interessa-nos, aqui, o primeiro deles, a base de cálculo.

No que tange à sua conceituação, não há maiores divergências doutrinárias: a base de cálculo “...é a grandeza ... que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico”²⁴¹; “...uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária”²⁴²; “...perspectiva dimensional da hipótese de incidência”, é, portanto, uma medida do comportamento previsto no critério material da hipótese de incidência²⁴³.

Para além disso, mitigando a supervalorização realizada por ALFREDO AUGUSTO BECKER, no que diz respeito à importância da base de cálculo²⁴⁴, mas sem descurar do “...vulto poderoso dessa grandeza intrínseca ao sucesso tributado e que dá a própria dimensão das proporções do fato”²⁴⁵; a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO ensina-nos que a base de cálculo serve a três propósitos diversos: “a) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma, ou função comparativa”²⁴⁶.

A partir dessas considerações, em especial da função comparativa da base de cálculo, PAULO DE BARROS CARVALHO chega a conclusão de que a base de cálculo, é “...índice seguro para identificar o genuíno critério material da hipótese”²⁴⁷; e que, conseqüentemente, “...sempre que houver descompasso entre a hipótese de incidência apontada pelo legislador e a base de cálculo por ele escolhida, esta última há de predominar, orientando o intérprete para construir o sentido da autêntica natureza do tributo”²⁴⁸; “...em caso de incompatibilidade entre a

²³⁹ P. de B. Carvalho, **Curso**..., op. cit., p. 316.

²⁴⁰ P. de B. Carvalho, **Direito Tributário**..., op. cit., p. 247; C. R. Cunha, **O simples**..., op. cit., p. 106.

²⁴¹ P. de B. Carvalho, **Curso**..., op. cit., p. 319.

²⁴² R. A. Carrazza, **Curso**..., op. cit., p. 579.

²⁴³ G. Ataliba, **Hipótese**..., op. cit., p. 108.

²⁴⁴ **Teoria Geral**..., op. cit., p. 281.

²⁴⁵ P. de B. Carvalho, **Direito Tributário**..., op. cit., p. 249.

²⁴⁶ *Ibidem*, p. 248.

²⁴⁷ **Curso**..., op. cit., p. 322. Não é diferente, por exemplo, o posicionamento de GERALDO ATALIBA: “Enfim, tão importante, central e decisiva é a base impositiva que – conforme o legislador escolha uma ou outra – poderemos reconhecer configurada esta ou aquela espécie e subespécie tributária” – **Hipótese**..., op. cit., p. 113.

²⁴⁸ **Direito Tributário**..., op. cit., p. 251.

*hipótese de incidência e a base de cálculo, é esta última que prevalecerá, estabelecendo os reais contornos da hipótese*²⁴⁹.

4.3.3.3.2 A Relação de Unicidade entre Base de Cálculo e a Hipótese de Incidência

Dito isso, chegamos ao ponto que nos interessa. Diante das funções da base de cálculo, seria possível afirmar, como fazem SCHOUERI e CATURELI, que inexistiria uma relação de unicidade entre a base de cálculo e o critério material da hipótese de incidência de cada tributo ? Seria mesmo possível o legislador escolher mais de uma base de cálculo cabível para uma mesma hipótese de incidência, bastando uma mera relação entre ambas ? A resposta, como já adiantamos, deve ser negativa.

Isso porque, considerando que, nas situações em que a base de cálculo infirmar a hipótese de incidência, estar-se-á diante de outro tributo, cuja identidade será revelada pela base e não pela hipótese de incidência, acreditamos que, para cada hipótese de incidência, haverá uma base de cálculo adequada e correspondente, plenamente compatível com a hipótese, em “...*perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado*”²⁵⁰. Nesse sentido, BECKER é categórico:

O critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da ‘base de cálculo’ para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma ‘única’ base de cálculo²⁵¹.

Conclui-se, portanto, do ponto de vista da regra-matriz de incidência tributária, que há, sim, uma relação de unicidade entre a base de cálculo e a hipótese de incidência de cada um dos tributos, de modo que sempre haverá uma base de cálculo “ideal” para medir a dimensão do fato jurídico tributário. Dessa forma, escolhendo o legislador outra base de cálculo diversa para determinada hipótese de incidência, estar-se-á diante de outro tributo.

²⁴⁹ M. D. T. do Valle, **Princípios Constitucionais**..., *op. cit.*, p. 141.

²⁵⁰ P. de B. Carvalho, **Curso**..., *op. cit.*, p. 322.

²⁵¹ **Teoria Geral**..., *op. cit.*, p. 397.

De mais a mais, se admitíssemos a existência de várias bases de cálculo apropriadas para confirmar a hipótese de incidência de determinado tributo, estaríamos colocando em grave risco a rígida e exaustiva discriminação constitucional de competências tributárias, pois conceder-se-ia uma amplitude de discricionariedade ao legislador infraconstitucional que não se justifica, a partir da teoria da norma jurídica tributária, sobretudo pelo fato de a Constituição Federal estabelecer conceitualmente a essência das regras-matrizes de incidência dos tributos²⁵².

Com efeito, a tese defendida por CATURELI, de que teria natureza jurídica material a base de cálculo arbitrada, mostra-se de difícil sustentação, uma que adota como pressuposto teórico entendimento que não se coaduna com a teoria da norma jurídica tributária, pelo que não podemos admiti-la sob o ponto de vista lógico.

Por outro lado, ressalte-se que o entendimento aqui defendido não quer afastar completamente a possibilidade de o legislador infraconstitucional, em hipóteses excepcionais e com fundamento no Princípio da Praticabilidade, prever métodos de apuração indireta da base de cálculo, como ocorre, por exemplo, no imposto sobre a renda, em relação às bases de cálculo arbitrada e presumida. Apenas quer-se destacar que é inconcebível entender tais bases de cálculo, arbitrada e presumida, como independentes e materialmente adequadas à hipótese de incidência do imposto, no caso, sobre a renda.

Por derradeiro, interessante notar que, apesar de optar pela natureza jurídica material do instituto, isso é, como uma das bases de cálculo possíveis de representar a hipótese de incidência, CATURELI não se furta de reconhecer que o fundamento último do instituto se encontra no “...*esforço de simplificação na elaboração da norma de incidência tributária, justificável em face das especiais características de que se revestem as hipóteses que autorizam sua aplicação*”²⁵³. Vale dizer, o autor reconhece que o Princípio da Praticabilidade é a grande razão de ser da base de cálculo arbitrada e, em específico, do lucro arbitrado.

²⁵² J. R. Vieira, E, afinal, a Constituição cria tributos!. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**, p. 620 e 638; R. A. Carrazza, **Curso...**, *op. cit.*, p. 579.

²⁵³ **Arbitramento...**, *op. cit.*, p. 116.

4.3.4 Base de Cálculo Arbitrada como Presunção

De forma bastante sucinta, adiantamos que a segunda corrente doutrinária indicada por CATURELI trata do arbitramento da base de cálculo como um método de mensuração do fato jurídico tributário, e não propriamente da natureza jurídica do resultado encontrado por essa técnica, que é a base de cálculo arbitrada. Logo, não é de todo adequado afirmar que há uma corrente doutrinária que qualifique categoricamente a base de cálculo arbitrada como presunção.

Apesar disso, a ideia da base de cálculo arbitrada como presunção pode ser retirada das entrelinhas dos textos que entendem o arbitramento como técnica de apuração do tributo. Isso porque, por considerarem que as presunções simples e as legais relativas servem, o mais das vezes, como substrato para o arbitramento, nada impede que se possa concluir que o mecanismo utilizado pelo arbitramento interfira na natureza jurídica do resultado por ele alcançado.

Isso é, a identificação da natureza jurídica da base de cálculo arbitrada estará intimamente conectada com a forma com que tenha sido realizado o arbitramento. Essa ideia pode ser encontrada na tese de FLORENCE HARET, ao afirmar que o “...efeito jurídico da presunção do fato jurídico tributário é a fixação da base de cálculo do tributo em termos presuntivos, que se dá de forma arbitrada”²⁵⁴.

Assim, quando o legislador estabelecer que, ocorrendo qualquer das hipóteses previstas no artigo 148 do CTN, a Administração Fazendária calculará a base de cálculo do tributo através de determinada média ou padrão, estar-se-á diante de uma base de cálculo arbitrada, com natureza jurídica de presunção legal relativa. Por outro lado, caso não haja essa predeterminação legal, cabendo à Administração Fazendária a busca por indícios para chegar à base de cálculo arbitrada, ela terá natureza jurídica de presunção simples.

Portanto, a base de cálculo arbitrada será uma presunção que, de forma aproximada, levará à mesma base de cálculo considerada para o tributo que estiver sendo analisado. Por esse motivo, LEONARDO SPERB DE PAOLA assevera que não há que se falar em base de cálculo alternativa, tendo em vista que o “...método

²⁵⁴ **Presunções no Direito...**, op. cit., p. 163.

*indireto, em tal caso, leva, mas de forma aproximada, à mesma base considerada no método direto*²⁵⁵.

Consequentemente, e para concluir, considerando que a base de cálculo arbitrada está relacionada à matéria processual probatória, resta afastada a possibilidade de tomá-la como presunção legal absoluta ou ficção, desde que essas duas figuras possuem natureza jurídica substantiva²⁵⁶.

4.4 PRESSUPOSTOS E LIMITES DE APLICAÇÃO DO LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO

4.4.1 Introdução

Fixada a natureza jurídica da base de cálculo arbitrada, e somando-se a isso as considerações preliminares a respeito dos princípios jurídicos mais conexos ao instituto em comento e a respeito da temática das presunções, poderemos analisar com maior precisão os pressupostos e limites do lançamento por arbitramento da base de cálculo, ponto, inegavelmente, de maior importância do presente estudo.

Como já tivemos oportunidade de nos manifestar, o Princípio da Igualdade e o seu inafastável corolário, o Princípio da Capacidade Contributiva, estão sem sombra de dúvidas, em posição de destaque na ordem jurídica, em específico na tributária. Desses dois princípios, de maneira ampla, tem-se que o dever de contribuir para com as despesas estatais apenas surgirá nas hipóteses em que o sujeito demonstrar em efetivo aquela capacidade econômica tributável – capacidade contributiva relativa e subjetiva – em relação às hipóteses de incidência que sejam fatos signos-presuntivos de riqueza – capacidade contributiva objetiva. Logo, é necessário que exista uma força econômica real e concreta da parte do sujeito passivo.

²⁵⁵ **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 251.

²⁵⁶ Item 3.1.4, p. 34-35.

Por outro lado, também vimos que o Princípio da Praticabilidade informa o Direito Tributário, representando todos os mecanismos que objetivem tornar simples e viável a execução das leis, dentre os quais as presunções, garantindo, assim, condições e meios necessários à eficiente e econômica aplicação das leis por parte da Administração Fazendária.

Outrossim, pontuamos que essas técnicas – com foco nas presunções – por utilizarem médias e padrões, notadamente, atenuam aqueles dois princípios cardeais do sistema jurídico, a Igualdade e a Capacidade Contributiva, de forma que o legislador deve utilizá-las de modo ponderado, garantindo ao contribuinte instrumentos que viabilizem a observância de suas particularidades, métodos equitativos, especialmente nos casos em que as circunstâncias próprias do sujeito forem excessivamente destoantes da padronização²⁵⁷. Essa verificação decorre do entendimento pacífico de que a igualdade particularista e a capacidade contributiva prevalecem em relação à praticabilidade.

Nesse contexto é que deve ser feita a análise das características principais do lançamento por arbitramento da base de cálculo, entendidas como métodos equitativos em relação à padronização, quais sejam: a excepcionalidade; a subsidiariedade; a necessidade de prévio processo administrativo; o dever de fundamentação por parte da Administração Pública; e a busca do resultado mais próximo possível da real base de cálculo do tributo.

4.4.2 Excepcionalidade

Com relação à primeira característica, ela significa que o lançamento por arbitramento é método excepcionalíssimo de averiguação da base de cálculo, cuja utilização é restrita às hipóteses em que se mostre impossível o emprego da base de cálculo efetiva; “...a impossibilidade de comprovação direta da base originária é condição necessária para a aplicação do arbitramento”²⁵⁸; a avaliação por arbitramento como “...medida extrema, adotada com cautela apenas nos casos

²⁵⁷ Item 3.2.2, p. 41-43.

²⁵⁸ M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 268.

*necessários*²⁵⁹; “...arbitramento é dotado de caráter excepcional, e só deve ser exercido em casos extremos”²⁶⁰.

Não por outra razão, MISABEL DERZI assevera que:

...o artigo 148 do CTN somente autoriza a utilização do arbitramento em face das omissões ou atos de falsidade e desonestidade perpetrados pelo contribuinte ou terceiro que tornem imprestáveis os dados registrados em sua escrita. Não sendo essa a hipótese, ‘a contrario sensu’, ficam vedadas ... técnicas que afastam o lançamento da realidade dos fatos e da capacidade econômica do sujeito passivo²⁶¹.

Dessarte, não poderá a Administração Fazendária, por mera comodidade, simplesmente ignorar a documentação apresentada pelo contribuinte, utilizando-se direta e imediatamente do recurso do arbitramento da base de cálculo²⁶². O arbitramento deve ser entendido como a última “*ratio*”, cabível tão somente quando for “...impossível obter o ‘quantum’ fiscal”²⁶³.

4.4.3 Subsidiariedade

Intimamente conexa à excepcionalidade da figura, a característica da subsidiariedade significa que o arbitramento observará uma sequência própria e lógica na sua aplicação²⁶⁴. Isso quer dizer que, inicialmente, a Administração Fazendária esgotará o método direto de apuração da base de cálculo. Na sequência, caso comprovada a inviabilidade da mensuração através de provas diretas, deverá partir para os mecanismos de determinação da base de cálculo que porventura estejam previstos em lei²⁶⁵. Em último lugar, caso não existam dados suficientes para a utilização sequer da presunção legal relativa, ou caso o legislador

²⁵⁹ M. A. M. Derzi, **Direito tributário aplicado**, p. 350.

²⁶⁰ E. Catureli, **Arbitramento**..., *op. cit.*, p. 270.

²⁶¹ M. A. M. Derzi, **Direito tributário aplicado**..., *op. cit.*, p. 356.

²⁶² A. Xavier, **Do lançamento**..., *op. cit.*, p. 138.

²⁶³ F. C. Haret, **Presunções no Direito**..., *op. cit.*, p. 165.

²⁶⁴ Nesse sentido: A. Xavier, **Do lançamento**..., *op. cit.*, p. 129; L. S. de Paola, **Presunções e ficções**..., *op. cit.*, p. 248.

²⁶⁵ Para FLORENCE HARET, “...quando a lei determinar um por um os critérios para fins de determinação da base de cálculo, o Fisco deve se ater aos estritos termos legais e utilizar somente aqueles modos indicados em lei. Entender ou proceder contrariamente é extrapolar os limites da lei” (sic) – **Presunções no Direito**..., *op. cit.*, p. 162.

não tenha estabelecido tais modos de cálculo, aí sim, a Administração Fazendária estará autorizada a exercer uma atividade instrutória baseada em presunções simples.

4.4.4 Necessidade de Processo Administrativo Prévio

A possibilidade de utilização da técnica de base de cálculo arbitrada é tão excepcional que o ente público somente se poderá dela valer após a instauração de processo administrativo, informado pelas garantias constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal²⁶⁶. Esse entendimento doutrinário, que se pode extrair do próprio texto legal, possui guarida na jurisprudência dos tribunais brasileiros, como se vê, exemplificativamente, no seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. PAUTA FISCAL DE VALORES. ILEGALIDADE. ART. 148 DO CTN. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO. NECESSIDADE DE ANTERIOR E REGULAR PROCESSO ADMINISTRATIVO. 1. Discute-se nos autos a legalidade da aplicação da pauta fiscal para a fixação da base de cálculo de ICMS sem necessidade de prévia instauração de procedimento administrativo. (...) 3. A jurisprudência desta Corte que entende pela ilegalidade do regime de pauta fiscal, haja vista que o arbitramento previsto no procedimento encartado no art. 148 do Código Tributário Nacional somente por se dar 'após' a instauração de processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa. Agravo regimental improvido – AgRg no REsp 1363312/MT, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/05/2013, DJe 24/05/2013 (*sic*)²⁶⁷.

²⁶⁶ M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 272; A. Xavier, **Do lançamento...**, *op. cit.*, p. 128; M. A. M. Derzi, **Direito tributário aplicado**, *op. cit.*, p. 355.

²⁶⁷ Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 1363312/MT, Rel. Ministro Humberto Martins, Disponível em <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>, acesso em: 21 out. 2015.

4.4.5 Dever de Motivação da Administração Pública

Como decorrência do Devido Processo Legal, bem como dos limites à aplicação de presunções simples e relativas no direito tributário²⁶⁸, o arbitramento só caberá após decisão devidamente fundamentada do ente público, em que se demonstre que a documentação fornecida pelo sujeito passivo é imprestável para a análise da ocorrência do fato jurídico tributário e para a apuração do tributo. Cabe à Administração, assim, demonstrar algum mínimo indício de fraude ou irregularidade, a fim de legitimar a aplicação de categorias de simplificação, tal como a do lançamento por arbitramento. Isso significa que é ônus da Administração infirmar a documentação apresentada pelo contribuinte²⁶⁹. Tal conclusão decorre, em última análise, do próprio Princípio da Presunção de Inocência, cujo conteúdo impõe que, na lição de ROQUE CARRAZZA,

...o Estado deve comprovar a culpabilidade do contribuinte, que é constitucionalmente presumido inocente. Esta é uma presunção 'iuris tantum', que só pode ceder passo com um mínimo de provas produzidas, já na órbita administrativa, por meio de um devido processo legal e com a garantia da ampla defesa²⁷⁰.

Assim, a aplicação de um regime de fiscalização excepcional impõe, necessariamente, a motivação do lançamento, devendo a autoridade explicitar quais foram os dados inexatos apresentados e por que os documentos do sujeito passivo não merecem fé. Entender o contrário é cancelar o arbítrio da administração fazendária, o que não se coaduna com o regime jurídico do arbitramento da base de cálculo. Nas palavras de SOUTO MAIOR BORGES, “...a *faculdade de arbitrar (estimar)* não se confunde com a pura e simples arbitrariedade, incompatível com os critérios que presidem a atuação dos órgãos da Administração Fazendária”²⁷¹.

Porém, o dever de motivação não se limita à justificação da aplicação do arbitramento. Essa garantia também deverá ser observada quanto ao critério adotado para a apuração da base de cálculo. Isso é, a autoridade administrativa,

²⁶⁸ Item 3.2.1, p. 40-41; Item e 3.2.2, p. 41-43.

²⁶⁹ M. R. Ferragut, **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 270.

²⁷⁰ **Curso**..., *op. cit.*, p. 527.

²⁷¹ **Lançamento**..., *op. cit.*, p. 338.

obrigatoriamente, justificará o motivo pelo qual adotou determinado método de mensuração da base de cálculo²⁷². Esse é o escólio de ALIOMAR BALEEIRO:

Poderá arbitrar, isto é, estimar, calcular, buscar a verdade dentro ou fora da omissão, reticência, mentira. Poderá arbitrar, nesse sentido, mas não praticar arbítrio puro e simples, indo até o absurdo ou às vizinhanças dele. O procedimento há de ser racional, lógico e motivado. A pena contra omissão, reticência ou fraude é a da lei, geralmente multa, não porém o arbítrio puro e simples, que duplicaria ou multiplicaria o peso do castigo²⁷³.

4.4.6 Busca do Resultado mais Próximo Possível da Base de Cálculo Real e Efetiva

Em último lugar, tem-se que o arbitramento deverá ter como norte a procura do resultado mais próximo quanto possível da real e efetiva quantificação do fato jurídico tributário, caso o contribuinte tivesse cumprido adequadamente seus deveres instrumentais²⁷⁴. Isso porque, se é verdade que a base de cálculo arbitrada nunca terá viés sancionador²⁷⁵, não se poderia admitir que a Administração Fazendária, arbitrariamente, tributasse, sem a observância do Princípio da Capacidade Contributiva, em seus aspectos relativos e subjetivos. Essa é mesma a conclusão a que chega LEONARDO DE PAOLA:

O arbitramento não confere à autoridade lançadora uma carta em branco para tributar o que quer que seja, hipótese na qual teria caráter punitivo. O administrador continua vinculado à busca da verdade material, devendo apresentar resultados tão aproximados da verdade quanto possível²⁷⁶.

Dessa forma, seja nos casos de arbitramento baseado em presunções legais relativas, seja na hipótese de apuração da base de cálculo por presunções simples, o arbitramento deverá ser afastado sempre que houver discrepâncias significativas entre o valor presumido e o efetivamente ocorrido.

Outrossim, diante dessa característica que reveste o arbitramento da base cálculo, na hipótese de o contribuinte cumprir extemporaneamente com seus

²⁷² E. Catureli, **Arbitramento...**, *op. cit.*, p. 169.

²⁷³ **Direito tributário brasileiro**, p. 1225.

²⁷⁴ F. C. Haret, **Presunções no Direito...**, *op. cit.*, p. 162.

²⁷⁵ Item 4.3.2, p. 52-53.

²⁷⁶ **Presunções e ficções...**, *op. cit.*, p. 250-251.

deveres instrumentais, isso é, cumpri-los após o lançamento por arbitramento, ainda assim, a ele é necessário garantir a possibilidade de revisão do ato administrativo, de modo a considerar a sua capacidade contributiva real e efetiva²⁷⁷. Isso não significa, porém, que o contribuinte se verá livre de eventual sanção aplicada pelo ilícito cometido. Nas palavras de MARIA FERRAGUT,

...caso o contribuinte tenha se recusado a colaborar com a fiscalização e, após o arbitramento, apresente todos os documentos inicialmente solicitados, o ato jurídico deverá ser alterado ou anulado, aplicando-se ao contribuinte multa por infração a dever instrumental... Não poderá, no entanto, deixar de ter seus documentos apreciados pela Administração, em face da alegação da incondicionalidade do arbitramento (*sic*)²⁷⁸.

Respeitadas essas características, que representam mecanismos equitativos de controle das técnicas de padronização veiculadas por arbitramento, nenhum grande problema resta. Do contrário, estar-se-á diante de uma ilegalidade, justificando medidas judiciais para invalidação do lançamento por arbitramento da base de cálculo.

²⁷⁷ Em oposição à possibilidade de revisão, dada a natureza jurídica material atribuída a base de cálculo arbitrada: E. Catureli, **Arbitramento**..., *op. cit.*, p. 167-168.

²⁷⁸ **Presunções no Direito Tributário**, *op. cit.*, p. 287.

5 CONCLUSÕES

1. O Princípio da Igualdade é, reconhecidamente, a diretriz mais importante do Direito, guardando íntima relação com o ideal de justiça.
2. Dada sua inegável importância, não é demais dizer que o Princípio da Igualdade possui prevalência axiológica relativa na Constituição Federal de 1988, irradiando efeitos para todo o sistema normativo.
3. O Princípio da Igualdade impõe um tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na exata proporção em que se distinguem.
4. A compatibilidade entre o tratamento desigual previsto em lei e o Princípio da Igualdade deverá passar pelo exame de três fatores: a) a medida de comparação escolhida como fator de desigualação; b) não só a correlação lógica existente entre o fator de desigualação e a finalidade que justifica a sua utilização, como também que a medida de comparação seja a mais adequada para atender à finalidade buscada pelo tratamento diferenciado; e c) a consonância dessa correção lógica com os valores constitucionais.
5. O Princípio da Igualdade, previsto no “*caput*” do artigo 5º da Constituição Federal, exige não só a aplicação uniforme da lei, evitando perseguições e privilégios odiosos, mas também vincula o legislador na atividade legiferante, impedindo-o de instituir tratamentos desiguais injustificados.
6. Duas são as concepções de igualdade: a particularista e a generalista. Enquanto a igualdade particularista toma como critério de justiça da lei a observância de todas as características individuais do indivíduo, a igualdade generalista, por outro lado, satisfaz-se com a mera aproximação, utilizando-se de padronizações.
7. No Direito Positivo brasileiro, há a prevalência da concepção particularista de igualdade.
8. Na tensão existente entre essas duas concepções de igualdade, deve-se adotar o modelo moderado de igualdade particular procedimentalizada. Assim, somente quando a consideração das particularidades trazer mais generalização do que individualização, ou quando for extremamente difícil ou onerosa a aplicação da lei, é que estarão autorizadas as padronizações e simplificações. Ainda nesses casos, a igualdade individual continua servindo de critério de padronização, vinculando-o antes de sua criação, e depois, na sua aplicação.

9. O Princípio da Capacidade Contributiva é corolário da Igualdade, correspondendo ao fator de discriminação que melhor atende à igualdade em matéria tributária.
10. Não obstante sua ambiguidade, o conteúdo fundamental da Capacidade Contributiva diz respeito àquela capacidade econômica suficiente para suportar a carga tributária.
11. Além disso, a Capacidade Contributiva estará presente entre dois limites: o mínimo existencial e a vedação à tributação com efeitos de confisco.
12. São três as espécies de capacidade contributiva: a) capacidade contributiva objetiva ou absoluta, que corresponde à necessidade de escolha pelo legislador de “fatos-signos” presuntivos de riqueza; b) capacidade contributiva relativa, que está ligada à ideia de proporção dos tributos ao fato jurídico tributário; e c) capacidade contributiva subjetiva, que se refere à observância das características pessoais do sujeito passivo.
13. O Princípio da Praticabilidade representa todos os meios e técnicas utilizadas para tornar simples e viável a execução das leis.
14. O Princípio da Praticabilidade está implícito nas normas constitucionais, tendo guarida, principalmente, nas normas relativas à Legalidade e à Eficiência.
15. O Princípio da Praticabilidade serve, em certa medida, à realização da igualdade, tanto em sua concepção generalista, quanto sob o aspecto de aplicação uniforme da lei.
16. Os mecanismos adotados em nome da praticabilidade são: as abstrações generalizantes – categoria na qual estariam incluídas as presunções, as ficções, os indícios, os conceitos jurídicos indeterminados, as cláusulas gerais, as normas em branco e normas de simplificação – a analogia, as técnicas de privatização da gestão tributária e os meios alternativos de solução de conflitos tributários.
17. O Princípio da Praticabilidade atenua os princípios cardiais da Igualdade e da Capacidade Contributiva.
18. É necessário que a doutrina se debruce com maior afinco sobre a questão da criação de mecanismos para compatibilização entre a Praticabilidade e os princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva. De qualquer forma, uma coisa é certa: a praticabilidade não tem primazia sobre a igualdade e a capacidade contributiva, senão o contrário.

19. O vocábulo “presunção” é plurissignificativo, gerando confusões no que tange à sua conceituação jurídica.
20. A acepção vulgar de presunção corresponderia ao resultado do processo lógico mediante o qual, do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável. Tal conceito não traz benefícios à Ciência do Direito, uma que praticamente toda atividade valorativa humana poderia ser nele incluída, dado o fato de que a razão humana não pode alcançar a certeza absoluta.
21. A doutrina clássica inclui sob o rótulo geral de presunção as seguintes figuras: a) presunções “*hominis*” ou simples; b) presunções legais relativas; c) presunções legais absolutas; e d) presunções legais mistas.
22. Presunções simples situam-se na fase probatória de determinado processo ou procedimento.
23. As presunções simples permitem ao aplicador do direito considerar como ocorrido determinado fato, mediante prova de outro fato, devido à existência de um nexo entre ambos.
24. As presunções legais relativas podem ser conceituadas como a previsão pelo legislador de que, salvo prova em contrário, a ocorrência de um determinado fato faz pressupor a existência de outro, ao qual são atribuídas certas consequências jurídicas. Logo, as presunções legais relativas enquadram-se em matéria processual probatória.
25. As presunções legais relativas atenuam o ônus probatório, mediante alteração do objeto a ser provado.
26. Os fundamentos das presunções legais relativas são o Princípio da Paridade de Armas e o Princípio da Praticabilidade, este, em especial, no âmbito do direito tributário.
27. As presunções simples e as presunções legais relativas são as que, efetivamente, podem ser colocadas sob o rótulo de presunções.
28. As chamadas presunções legais absolutas, classicamente, distinguem-se das presunções legais relativas em virtude da proibição de produção de prova em contrário à presunção formulada pelo legislador. Contudo, esse critério distintivo não é coerente, pois as presunções legais absolutas são normas jurídicas de direito substantivo, não influenciando em questões de ordem processual probatória.

29. As proposições prescritivas veiculadoras de presunções legais absolutas utilizam-se da técnica da remissão. Isso é, o legislador estabelece que, para determinado fato, serão aplicáveis as mesmas consequências jurídicas previstas para um outro fato, por meio de uma remissão, equiparando regimes jurídicos. A ideia de presunção limita-se às razões da criação da lei, situando-se, portanto, em uma fase pré-jurídica.
30. As ficções jurídicas trazem em si um elemento de simulação, assemelhando fatos que se sabe que não possuem coincidência na realidade, com o intuito de fixar determinado regime jurídico para a situação ficta.
31. As ficções jurídicas utilizam-se da técnica legislativa da remissão. Portanto, são normas jurídicas de direito material, estabelecendo regimes jurídicos para situações de fato.
32. As ficções jurídicas não podem ser utilizadas para a criação de obrigações tributárias.
33. As presunções simples, para que sejam admitidas no reconhecimento do fato jurídico tributário, deverão possuir nexos lógicos que seja grave, preciso e concordante. Além disso, a sua aplicação dependerá da devida fundamentação da decisão que a aplicar.
34. As presunções legais relativas terão como limite o Princípio da Paridade de Armas, quando elas causarem um desequilíbrio injustificado na relação jurídico processual. Por outro lado, quando forem utilizadas como meio de simplificação da arrecadação e de fiscalização da Administração Fazendária, os princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva fixar-lhe-ão seus limites.
35. Para a doutrina clássica, seriam inadmissíveis as presunções legais absolutas que influíssem na criação da obrigação tributária, por violação ao Princípio da Capacidade Contributiva.
36. Para a doutrina que entende as presunções legais absolutas como normas remissivas, não seria possível afirmar “*a priori*” a inconstitucionalidade das presunções legais absolutas na criação da obrigação tributária. Não obstante, os autores reconhecem que é tênue a linha que divide o cabimento ou não da presunção legal absoluta no âmbito do direito tributário.
37. O arbitramento da base de cálculo possui três acepções no direito positivo brasileiro, todas ligadas ao descumprimento de deveres instrumentais por parte do contribuinte. Poderá significar: a) avaliação da Administração Fazendária do

fato jurídico tributário, através de provas diretas; b) avaliação da Administração Fazendária da extensão do fato jurídico tributário por métodos indiciários; e c) determinação legal da base de cálculo do tributo, mediante utilização de presunções legais, desligada de uma atividade instrutória da Administração Fazendária.

38. As relações jurídicas tributárias dividem-se em duas, em obrigacionais e não obrigacionais, cujo critério distintivo que acatamos está na patrimonialidade da prestação. Assim, existirão as obrigações tributárias principais, suscetíveis de avaliação econômica, e, por outro lado, existirão os chamados deveres instrumentais ou formais, impropriamente denominados “obrigações acessórias” pelo Código Tributário Nacional.
39. Os deveres instrumentais do contribuinte decorrem, em última análise, do Princípio da Praticabilidade, tornando viável e eficaz a gestão tributária por parte da Administração Fazendária. Há, assim, uma privatização da gestão tributária.
40. O descumprimento dos deveres instrumentais, por inviabilizar a apuração do fato jurídico tributário pelo Estado, dará ensejo ao mecanismo de arbitramento da base de cálculo, previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional.
41. O arbitramento da base de cálculo é método de apuração da base de cálculo, quando da prática de um ato ilícito por quem de direito, referente à violação dos deveres formais.
42. O arbitramento, no mais das vezes, utilizar-se-á de presunções legais relativas e de presunções simples, enquadrando-se em matéria, eminentemente, de ordem processual probatória.
43. Não é cabível a utilização de presunções legais absolutas e de ficções no arbitramento da base de cálculo.
44. Lançamento por arbitramento é espécie do gênero lançamento de ofício. O arbitramento da base de cálculo é cabível, também, nas hipóteses de revisão “*ex officio*” do lançamento, previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional.
45. São três as correntes doutrinárias que cuidam da natureza jurídica da base de cálculo arbitrada. Para a primeira delas, a base de cálculo arbitrada seria uma punição em razão do descumprimento dos deveres instrumentais. Para a segunda, a base de cálculo arbitrada teria um viés processual probatório. Para a terceira, a base de cálculo arbitrada seria materialmente adequada à hipótese de incidência do respectivo tributo.

46. Base de cálculo arbitrada não é sanção por ato ilícito. Dentre outras razões, o fundamento para afastar essa conclusão é a de que o conceito constitucional de tributo tem como característica essencial, ao lado da compulsoriedade, a licitude da hipótese de incidência.
47. Base de cálculo arbitrada não possui natureza jurídica material. Não pode ser entendida como sendo uma das bases de cálculo possíveis de determinado tributo.
48. O critério quantitativo está previsto no consequente da norma jurídica tributária, servindo de critério identificador do tributo em conjunto com o critério pessoal da hipótese. O critério quantitativo possui dois elementos essenciais: a alíquota e a base de cálculo.
49. A base de cálculo é a medida da intensidade do comportamento previsto no núcleo da hipótese de incidência, isso é, do critério material da hipótese da norma jurídica tributária.
50. A base de cálculo possui três funções: a) mensurar a dimensão real do fato – função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida – função objetiva; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese de incidência – função comparativa.
51. A base de cálculo, em virtude da função comparativa, é o dado que efetivamente identifica o verdadeiro critério material da hipótese de incidência, de modo que, em eventual divergência entre ambas, deverá prevalecer a base de cálculo como dado para verificação da autêntica natureza jurídica do tributo.
52. Para cada hipótese de incidência haverá uma única base de cálculo plenamente compatível e adequada, com perfeita sintonia entre ambas. Isso revela a existência de uma inequívoca relação de unicidade entre base de cálculo e hipótese de incidência.
53. É um equívoco, do ponto de vista da teoria da norma jurídica tributária, conceber a base de cálculo arbitrada como, materialmente, uma das bases de cálculo possíveis do respectivo tributo.
54. A base de cálculo arbitrada será ora presunção legal relativa ora presunção simples, a depender do método utilizado pelo arbitramento.
55. A base de cálculo arbitrada será uma presunção simples, quando forem utilizados métodos indiciários na avaliação pelo arbitramento.

56. A base de cálculo arbitrada será uma presunção legal relativa, quando a Administração Fazendária promover o arbitramento através de padronizações previamente fixadas em lei, para o caso de descumprimento dos deveres instrumentais pelo contribuinte.
57. As características do arbitramento da base de cálculo devem ser analisadas levando em consideração a prevalência dos Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva em relação à praticabilidade.
58. A primeira característica do arbitramento é a excepcionalidade. Isso é, o método do arbitramento é medida excepcionalíssima, cabível nas restritas hipóteses em que se mostre impossível o emprego da base de cálculo efetiva.
59. A característica da subsidiariedade implica dizer que, primeiro, o arbitramento da base de cálculo deverá basear-se em provas diretas. Somente quando da inexistência delas é que estaria legitimada a aplicação, na sequência, das padronizações estabelecidas em lei para apuração da base de cálculo arbitrada. Sucessivamente, não existindo previsão legal ou restando impossibilitada a utilização da padronização, apenas nestas hipóteses que a Administração Fazendária poderia se valer de uma atividade instrutória por métodos indiciários.
60. O arbitramento da base de cálculo pressupõe a instauração de processo administrativo prévio, informado pelas garantias do Devido Processo Legal, entre elas o direito ao contraditório e o direito à ampla defesa.
61. A quarta característica é o dever de motivação, que possui um duplo aspecto. Em primeiro lugar, cabe à Administração demonstrar algum mínimo indício de fraude ou irregularidade, a fim de legitimar a aplicação de categorias de simplificação, tal como a do lançamento por arbitramento. Em segundo lugar, a autoridade administrativa, obrigatoriamente, justificará o motivo pelo qual adotou determinado método de mensuração da base de cálculo, demonstrando de que forma ele se adequa à situação do contribuinte faltoso.
62. Por último, como decorrência do Princípio da Capacidade Contributiva e do fato de que o arbitramento não é sanção por ato ilícito, deve-se buscar o resultado mais próximo possível da base de cálculo real e efetiva.
63. O cumprimento extemporâneo dos deveres instrumentais, por parte do contribuinte faltoso, é causa de revisão do lançamento por arbitramento, sem prejuízo das penalidades decorrentes de sua conduta ilícita.

64. Concluimos, assim, que o lançamento por arbitramento é um instrumento em prol do Princípio da Praticabilidade, e que, embora tenha seus fundamentos nas plicas da Constituição Federal, naturalmente, tende, o mais das vezes, a colidir com os Princípios fundamentalíssimos da Igualdade e da Capacidade Contributiva. Com efeito, é necessário que a sua utilização, posto que necessária à implementação da Igualdade em seu aspecto generalista, se dê dentro de limites rígidos, com o respeito a medidas equitativas, adequadas e específicas para cada meio de concretização da simplificação da legislação, protegendo o contribuinte de possíveis arbitrariedades cometidas pela Administração Fazendária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 13.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Anotada por Adriano da Gama Kury. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997. Disponível em: http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf. Acesso em: 27 jul. 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Traduzido por Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti, Bauru, SP: EDIPRO, 2001.

BORGES, José Souto Maior. A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, nº 64, [1995 ?], p. 7-19.

_____. **Lançamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Obrigações Tributárias**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1363312/MT. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 14 maio 2013. Disponível em <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em: 21 out. 2015.

CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**, V. II. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CATURELI, Emerson. **Arbitramento do Lucro no Lançamento do Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo: Limites da Praticabilidade Tributária**. Curitiba: Juruá, 2011.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. *In*: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 261-277.

_____. **Direito Tributário Aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

_____. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2.ed. São Paulo: RT, 2007.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 10.ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**, V. III. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FOLLADOR, Guilherme Broto. **Presunções e Ficções Fiscais e o Princípio da Capacidade Contributiva**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=140f6969d5213fd0>. Acesso em: 21 out. 2015.

HARET, Florence. **Presunções no Direito Tributário: Teoria e prática**. 651 F. Tese (Doutorado em Direito) Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2010.

JUSTEN F^o, Marçal. *In*: **O Imposto Sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.

LUCCA, Rodrigo Ramina de. **O dever de motivação das decisões judiciais**. Salvador: JusPodivm, 2015.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. ***Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario***. Madrid: McGraw-Hill, 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). ***Presunções no Direito Tributário***. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1991. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 9).

MORRISON, Wayne. ***Filosofia do direito: dos gregos ao pós-modernismo***. Traduzido por Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MOSCHETTI, Francesco. ***Il Principio della Capacità Contributiva***. Padova: CEDAM, 1973.

NABAIS, José Casalta. ***O Dever Fundamental de Pagar Impostos***. Coimbra: Almedina, 1998.

PACHECO, Ângela. ***Ficções Jurídicas Tributárias***. Tese (Doutorado em Direito) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2006.

PAOLA, Leonardo Sperb de. ***Presunções e Ficções no Direito Tributário***. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

RAWLS, John. ***Uma teoria da justiça***. Traduzido por Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

SANDEL, Michael J. ***Justiça – O que é fazer a coisa certa***. Traduzido por Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 8.ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ***Direito Tributário***. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Fato Gerador da Obrigação Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). ***Direito Tributário***, V. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 125-173.

_____. O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). ***Controvérsias Jurídico-Contábeis***. São Paulo: Dialética, 2010, p. 241-264.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. ***A Prova no Direito Tributário***. São Paulo: Noeses, 2011.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. ***Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI***. Dissertação (Mestrado em Direito) Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. ***O Princípio da Isonomia Tributária: Da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas***. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIEIRA, José Roberto. A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: A convivência do lobo e do cordeiro?. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, nº. 118, 2013, p. 18-42.

_____. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. Crédito Presumido do IPI na Industrialização por Encomenda: Um Estado “Maquiaveliano” e talvez “Maquiavélico”. *In*: MACEDO, Alberto *et al.* **Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual**. São Paulo: Noeses, 2009, 451-519.

_____. E, afinal, a Constituição cria tributos! *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Equiparações de Estabelecimentos Comerciais a Industriais: Ficções que Tangem o Divino ou que Tocam o Demoníaco?. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo**, inédito.

_____. IPI x ICMS e ISS: Conflitos de Competência ou Sedução das Aparências ? *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (coord.). **Direito Tributário: Tributação do Setor Industrial**. São Paulo: Saraiva e FGV, 2012, p. 49-101.

_____. O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade! *In*: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a Jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Parecer: Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social**. Curitiba, inédito, 1997.

_____. Pelos Velhos Caminhos do IRPJ, do Conceito de Renda e da Compensação de Prejuízos, sob novas (?) luzes: uma epopeia tributária! *In*: MOREIRA, André Mendes *et. al.* **O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.